

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy a dle IAS/IFRS
Comparison of Long-term Tangible Assets according to Czech Legislation and according to
IAS/IFRS

Student:

Zdeňka Škodová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2019

Zadání bakalářské práce

Student: **Zdeňka Škodová**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Komparace dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy
a dle IAS/IFRS
Comparison of Long-term Tangible Assets according to Czech
Legislation and according to IAS/IFRS

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy
3. Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS
4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 529 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 10. 5. 2019

Škodová

.....
Zdeňka Škodová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy	7
2.1. Právní předpisy upravující DHM	7
2.2. Charakteristika a členění DHM	9
2.3. Způsoby pořízení a oceňování DHM.....	11
2.3.1. Způsoby pořízení DHM	11
2.3.2. Způsoby oceňování DHM	16
2.4. Technické zhodnocení DHM.....	17
2.5. Odpisování DHM	17
2.5.1. Účetní odpisy.....	18
2.5.2. Daňové odpisy.....	20
2.6. Rezerva na opravy DHM a opravné položky	22
2.7. Inventarizace.....	24
2.8. Vyřazení DHM	24
3. Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS.....	26
3.1. Mezinárodní systémy vedení účetnictví	26
3.2. Konceptní rámec	27
3.2.1. Oceňování dle Konceptního rámce.....	30
3.3. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	31
3.3.1. Oceňování aktiv dle IAS 16	32
3.3.2. Odpisování aktiv dle IAS 16	34
3.4. IAS 40 – Investice do nemovitostí	35
3.5. IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	36
4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní společnosti.....	38
4.1. Tiskový stroj Print-master 89-1 ZC.....	38
4.1.1. Tiskový stroj dle ČÚL.....	38

4.1.2. Tiskový stroj dle IFRS	39
4.2. Horizontální šicí linka Stitch-master 90-2 MJ.....	40
4.2.1. Šicí linka dle ČÚL.....	40
4.2.2. Šicí linka dle IFRS	42
4.3. Bytová jednotka	43
4.3.1. Bytová jednotka dle ČÚL.....	44
4.3.2. Bytová jednotka dle IFRS	45
4.4. Komparace ČÚL a IFRS.....	46
5. Závěr	48
Seznam použité literatury.....	49
Seznam zkratek	51
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Česká účetní i daňová legislativa se neustále přibližuje světu, resp. ostatním vyspělým státům, nejen pro zjednodušení obsahu zákonů samotných. Dalším důvodem je snaha o možnost komparace s ostatními státy, která bude mít dobrou vypovídací schopnost. Této dobré vypovídací schopnosti ale brání odlišná legislativní úprava nejrůznějších problematik. Jedním z momentů velké změny v České republice byl rok 2016, kdy došlo k novelizaci vyhlášek a zákonů týkajících se účetnictví a daní. Tato novelizace byla nutná pro sjednocení české legislativy se směrnicemi Evropské unie. Od zmíněného roku 2016 Ministerstvo financí stále na účetní legislativě pracuje. Jejich cílem je inspirovat se Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS), popř. v některých případech využít přímého odkazu na tyto standardy, které dokáží velmi dobře reflektovat ekonomický pohled do účetnictví. Další velká změna a další krok k přiblížení nejen k IFRS by měla nastat v roce 2022.

Cílem bakalářské práce je komparace dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, v angličtině známých jako International Financial Reporting Standards. Dílčími cíli je ve dvou teoretických kapitolách provést deskripci českého a mezinárodního pohledu na tento majetek a následně v praktické části tyto teoretické poznatky použít na příkladech a provést komparaci těchto pohledů na dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM).

Práce je rozčleněna do tří hlavních částí. První teoretická část je věnována pohledu na DHM dle české účetní legislativy (dále jen ČÚL). Zde je práce zaměřena na právní úpravu, tj. České účetní standardy, vyhlášky a zákony upravující DHM. Dále na důležitou část o členění DHM, způsoby pořízení a s tím související způsoby oceňování. Další část je věnována odpisování a souvisejícímu technickému zhodnocení, ke kterému může v průběhu životnosti majetku dojít. Následujícími podkapitolami je přiblíženo vyřazení majetku, tvorba rezerv a opravných položek. Na závěr je uvedena podkapitola o inventarizaci, kterou je nutno provést na konci účetního období.

Druhá teoretická kapitola je věnována pohledu na DHM dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V úvodu kapitoly jsou přiblíženy mezinárodní systémy vedení účetnictví, a to americké US GAAP, Bilanční směrnice a IFRS samotné. Důležitým dokumentem IFRS je Koncepční rámec, který uvádí základní definice prvků účetní závěrky, způsoby oceňování, vykazování, zveřejňování a další. Dále jsou přiblíženy jednotlivé standardy zabývající se

dlouhodobým hmotným majetkem, a to IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

Třetí kapitola je věnována praktickému použití teoretických poznatků, z předcházejících kapitol, na vybrané obchodní společnosti Omega, s.r.o. Daná společnost je zde stručně charakterizována a pro samotnou praktickou aplikaci jsou vybrány tři druhy majetku, a to tiskový stroj, šicí linka a bytová jednotka. Na každém z majetků je ukázán postup při pořizování, oceňování nebo odpisování dle ČÚL a IFRS. V závěru kapitoly je provedena komparace těchto dvou úprav uvedením hlavních rozdílů v tabulce a dále je zde shrnuto několik závěrů z praktické části.

V závěru práce jsou shrnuty poznatky, vyplývající především z praktické části bakalářské práce a vlastní komentář a doporučení.

Při zpracování bakalářské práce byly využity metody komparace a deskripce.

2. Dlouhodobý hmotný majetek dle české legislativy

Tato kapitola je zaměřena na problematiku DHM z pohledu české účetní legislativy. Jsou zde uvedeny právní předpisy upravující DHM, charakteristika a členění tohoto majetku, způsoby pořízení a s tím související způsoby oceňování, způsoby odpisování a další.

2.1. Právní předpisy upravující DHM

V této části jsou vymezeny právní předpisy upravující téma DHM. Mezi základní právní předpisy patří zejména:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška),
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dále jen ČÚS č. 013).

Dalšími důležitými právními předpisy jsou:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP),
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách),
- vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví,
- a další.

Zákon o účetnictví vymezuje základní informace a některé pojmy. Obsahuje informace jako je kategorizace účetních jednotek (dále jen ÚJ) a samotný předmět účetnictví. Dále upravuje rozsah vedení účetnictví, např. zda může ÚJ vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu či nikoliv, zákon popisuje účetní doklady, zápisy a knihy, které musí ÚJ evidovat. Udává směrnou účtovou osnovu, která je závazná pro sestavení účtového rozvrhu. Součástí je jedna z nejdůležitějších kapitol o účetní závěrce (dále jen ÚZ), jejích součástí, ověřování auditorem a zveřejňování. Obsahuje relevantní informace o způsobech oceňování majetku, o druzích oceňovacích cen, o použití způsobu oceňování reálnou hodnotou a samotné vymezení reálné hodnoty a v neposlední řadě také o inventarizaci majetku a závazků v podniku. ÚJ musí

uschovávat účetní záznamy po určenou dobu, informace o archivaci jsou obsaženy také v tomto zákoně.

Vyhláška je více popisným zdrojem informací pro účetní ve firmách. Obsahuje informace o rozsahu a způsobu sestavování ÚZ, přičemž přílohou této vyhlášky jsou dokumenty „Uspořádání a označování položek rozvahy“, „Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění“, „Uspořádání a označování položek k výkazu zisku a ztráty – účelové členění“ a samozřejmě i Směrná účtová osnova. Obsahově vymezuje některé položky rozvahy, jako např. dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek, zásoby, pohledávky, základní kapitál, rezervy atd. Také obsahově vymezuje i některé položky výkazu zisku a ztráty jako např. aktivace, služby, a další druhy nákladů a výnosů. Některé ÚJ musí sestavovat a zveřejňovat výkaz „Přehled o peněžních tocích“, který je zde také upraven a popsán. Důležité je v účetnictví využívat konzistentní účetní metody, opět podrobně popsány v této vyhlášce. Pro tuto práci budou nejdůležitějšími informacemi metody odpisování majetku, oceňování, tvorba a použití opravných položek a tvorba a použití rezerv.

ČÚS č. 013 přesně vymezuje položky spadající do kategorie DHM nebo dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM), určuje způsoby oceňování a odpisování dlouhodobého majetku (dále jen DM). Zmíněny jsou zde informace o postupu účtování při pořízení majetku, uvedení majetku do užívání, technickém zhodnocení (dále jen TZ), vyřazení a dále o rezervách, opravných položkách a inventarizačních rozdílech vzniklých při inventuře. Na závěr je zde zmíněna i problematika analytických a podrozvahových účtů DM. Další standardy upravující problematiku dlouhodobého majetku jsou ČÚS č. 005 – Opravné položky a ČÚS č. 004 – Rezervy.

Zákon o daních z příjmů vymezuje mimo jiné daňový pohled na hmotný majetek. Daňová uznatelnost a neuznanost je zde řešena v oblasti odpisování majetku. Tomuto předchází samotná definice hmotného a nehmotného majetku pro daňové účely. Odpisování majetku na základě tohoto zákona je daňově uznatelné a dělí se na dva způsoby, a to na rovnoměrné neboli lineární odpisování a zrychlené neboli degressivní odpisování. Zákon upravuje i technické zhodnocení na DM.

V zákoně o rezervách jsou obsaženy informace o samotném pojmu rezerva a opravné položky a o způsobu použití těchto účetních nástrojů. Pro tuto práci bude důležitá také charakteristika rezervy na opravu hmotného majetku.

2.2. Charakteristika a členění DHM

V této části je uvedena samotná charakteristika a členění DHM. Dlouhodobý hmotný majetek je charakteristický zejména těmito třemi rysy:

- doba použitelnosti nebo doba držení je delší než 1 rok,
- jedná se o majetek, který se postupem času opotřebovává,
- má vstupní cenu v minimální hodnotě 40 000 Kč (daňové hledisko), nebo vstupní cenu podle výše ocenění ÚJ (účetní hledisko).

Dle § 6 odst. 1 Vyhlášky se „dobou použitelnosti rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“

Dlouhodobý majetek je ve výkaze Rozvaha na straně aktiv, jelikož se jedná o tzv. fixní neboli stálé aktivum. Ve sloupci brutto se uvádí hodnota vstupní ceny (dále jen VC) majetku, ve sloupci korekce hodnota celkových opravěk za dané účetní období (dále jen ÚO), a nakonec ve sloupci netto zůstane zůstatková cena (dále jen ZC) majetku za dané ÚO. Oprávkám a odpisování se věnuje podkapitola č. 2.5 Odpisování DHM.

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí nejčastěji:

- pořizovací cena (dále jen PC), je-li pořízen úplatně,
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva,
- reprodukční pořizovací cena (dále jen RPC) v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu,
- hodnota technického zhodnocení (ZDP).

Dlouhodobý hmotný majetek se nejčastěji rozlišuje na majetek odpisovaný a majetek neodpisovaný. Mezi odpisovaný majetek se řadí:

- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

ad) Stavby – tato položka obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti tyto druhy staveb: budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, právo stavby (není-li nakoupeno za účelem prodeje a je tudíž zbožím), otvírky nových lomů, pískoven nebo hlinišť, technické rekultivace a byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky (Vyhláška).

ad) Hmotné movité věci a soubory – (dále jen HMV) dle § 7 odst. 3 písm. a) a b) Vyhlášky zde patří: „*předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění, HMV a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše určené ÚJ, a to při splnění povinností stanovených zákonem.*“ To znamená, že položky musí splňovat obě zákonem dané podmínky, pro zařazení do DHM. Pokud alespoň jednu z nich nesplní, bude o nich účtováno jako o drobném DHM nebo jako o spotřebním materiálu (účtovaném přímo do nákladů). Příkladem soboru HMV je lešení nebo nábytek a příkladem samostatné HMV je výrobní zařízení, automobil nebo stroj.

ad) Pěstitelské celky trvalých porostů – mezi tyto položky patří zejména: ovocné stromy nebo keře vysázené na souvislém pozemku (musí zde být splněny stanovené podmínky o výměře celků a hustotě osazení určené v § 7 odst. 4 Vyhlášky a podmínka o době plodnosti). Jsou to dále např. vinice a chmelnice bez nosných konstrukcí, na které se podmínky nevztahují (Vyhláška).

ad) Dospělá zvířata a jejich skupiny – zde patří např. stáda a hejna zvířat (s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené ÚJ). Pokud nejsou tyto položky vykázány jako DHM, účtuje se o nich jako o zásobách (Vyhláška).

ad) Jiný dlouhodobý hmotný majetek – do této poslední položky se řadí např. ložiska nevyhrazeného nerostu, věcná břemena k pozemku a stavbě. Všechny tyto položky zde patří bez ohledu na výši ocenění (Vyhláška).

Druhou skupinou je DHM neodpisovaný. Neodpisovaný je zejména z důvodu toho, že v průběhu času jeho cena roste nebo se mění a nedá se tedy určit vstupní cena pro odpisování. Patří zde:

- pozemky,
- umělecká díla a sbírky.

ad) Pozemky – do této kategorie se zařazují pozemky, a to bez ohledu na výši ocenění. Pokud by ÚJ pozemky nakupovala za účelem dalšího prodeje, bylo by o nich účtováno jako o zásobách (Vyhláška).

ad) Umělecká díla a sbírky – zde patří umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky a předměty z drahých kamenů a kovů.

Do skupiny DHM patří i oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který dle § 7 odst. 10 Vyhlášky obsahuje: „*kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví ÚJ prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy.*“

Další položkou, která není v základním členění majetku, jsou poskytnuté zálohy na DHM, které obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté zpravidla na pořízení DHM.

2.3. Způsoby pořízení a oceňování DHM

Tato část je rozdělena na dvě dílčí části, a to nejprve na způsoby pořízení a poté na způsoby oceňování. Teorie je ve většině případů spojena s ukázkou účtování, pro vytvoření lepší představy o dané problematice.

2.3.1. Způsoby pořízení DHM

Správné rozlišení formy pořízení DHM je klíčové i pro jeho správné ocenění a zvolenou techniku účtování o něm. Při účtování o pořízení DHM se využívají účty účtové skupiny 02 – Dl. hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dl. hmotný majetek neodpisovaný pro účtování o majetku již zařazeném do užívání, účtová skupina 04 – Nedokončený DNHM pro účtování o majetku, který ještě není zařazen do užívání a skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dl. majetek se použije v případě, že je nutno předem zaplatit určitou zálohu.

Způsoby pořízení DHM charakterizované a na ukázkovém příkladu vysvětlené, v této podkapitole jsou:

- koupě (v hotovosti nebo bezhotovostně na fakturu),
- vytvoření vlastní činností (aktivace),
- bezúplatné nabytí (např. darování, nabytí dědictvím, nové zjištění),
- vklad od jiné osoby,

- přearazení z osobního užívání do podnikání (do obchodního majetku),
- převod podle zvláštních předpisů.

Nejčastějším a nejjednodušším způsobem nabytí jakéhokoliv majetku je koupí, čímž se rozumí pořízení tzv. dodavatelským způsobem neboli na fakturu či za hotové peníze. Při pořízení majetku za hotové je prvním krokem či účetním případem u odběratele vystavení výdajového pokladního dokladu (dále jen VPD). Zde je účtováno o úbytku peněz v pokladně a o nedokončeném DHM na účtu 042. Tento účet 042 slouží pro kumulaci všech součástí PC majetku, tj. samotné ceny pořízení včetně všech vedlejších nákladů. Vedlejšími náklady mohou být např. doprava, pojištění, montáž, clo, náklady vynaložené na průzkumné či geologické práce apod. Určení PC je zde velmi důležité, protože následující účetní operace o zařazení majetku do užívání obsahuje klíčovou informaci o vstupní ceně DHM, a tudíž o ceně, ze které se bude majetek následně odpisovat. Při pořízení majetku na fakturu je situace obdobná. Změní se jen první případ, a to tak, že při přijetí faktury od dodavatele vzniká odběrateli přírůstek na účtu 042 a dále závazek vůči dodavateli, který je nutno do sjednaného dne uhradit. Opět zde mohou vznikat vedlejší náklady spojené s pořízením.

V den určený ÚJ je majetek ve VC zařazen do užívání na základě interního dokladu (dále jen ID) a převeden na účet účtové skupiny 02 nebo 03 a účet 042 je souvztažně vynulován. Od momentu zařazení majetku do užívání jej může ÚJ odpisovat.

U tohoto typu pořízení DHM existuje možnost využití krátkodobého či dlouhodobého bankovního úvěru k zaplacení dodavateli za fakturu. V tomto případě by byl použit účet 231 – Krátkodobé dluhy k úvěrovým institucím nebo 461 – Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím, podle povahy úvěru. Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.1.

Tab. 2.1 Příklad účtování pořízení DHM (na fakturu od plátce DPH)

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.8.2018	FAP za pořízení automobilu			
	a) cena bez DPH	250 000,-	042	321
	b) DPH 21 %	52 500,-	343	321
	c) cena celkem	302 500,-	-	-
2.8.2018	VPD – doprava automobilu	5 000,-	042	211
2.8.2018	VPD – pojištění automobilu	2 300,-	042	211
13.8.2018	ID – protokol o zařazení automobilu do užívání	257 300,-	022	042
29.8.2018	VBÚ – úhrada FAP za automobil	302 500,-	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Další možností, jak nabýt DHM je vytvoření vlastní činnosti neboli aktivace DHM. V praxi to znamená, že si např. firma, zabývající se výrobou nábytku vytvoří pro sebe vybavení do kanceláří, do výrobní haly apod. Při účtování se používá účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.2.

Tab. 2.2 Příklad účtování pořízení DHM (aktivace)

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
25.10.2018	Výdejka – spotřeba materiálu na výrobu nábytku ve vlastní režii	50 000,-	501	112
25.10.2018	Mzdové náklady na výrobu nábytku	6 420,-	521	331
6.11.2018	Aktivace DHM	56 420,-	042	588
6.11.2018	ID – protokol o zařazení nábytku do užívání	56 420,-	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Další možností pořízení DHM je bezúplatné nabytí např. darováním, nabytím v důsledku dědictví nebo novým zjištěním při inventarizaci majetku a závazků. Tento způsob není tak častý jako předchozí dva. Zde je nutno brát zřetel na cenu, ve které je o majetku účtováno, protože se zpravidla používá RPC, což je cena vyjadřující hodnotu, za kterou by majetek mohl být pořízen v době, kdy se o něm účtuje (ZoÚ). RPC lze také zjistit ze znaleckého posudku. Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.3.

Tab. 2.3 Příklad účtování pořízení DHM (darování a nové zjištění)

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
5.2.2018	Přijatý dar od společnosti ve formě notebooku (RPC 45 000,-), notebook byl zařazen do užívání	45 000,-	022	648
31.12.2018	Při inventarizaci byl nalezen DHM, který nebyl doposud zachycen v účetnictví (oceněn v RPC), DHM byl zařazen do užívání	89 000,-	032	648

Zdroj: vlastní zpracování

Další možností získání DHM je vkladem přijatým od jiné osoby do společnosti a přeřazením z osobního užívání do podnikání. Tyto způsoby využívají účtovou třídu 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky, a to ze dvou důvodů. V první řadě při převodu z osobního vlastnictví do podnikání se zvyšuje zůstatek na účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. V druhé řadě při vkladu do obchodní společnosti se zvyšuje souvztažně základní kapitál, tzn. účet 411 – Základní kapitál.

Nabytí majetku převodem podle zvláštních předpisů může znamenat např. nabytí majetku státním podnikem, tzv. delimitací. Zde je účtováno stále o pořízení majetku v úč. skupině 04 souvztažně s účtem 411 (ČÚS č. 013). Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.4.

Tab. 2.4 Příklad účtování pořízení DHM (převod z osobního vlastnictví, vklad)

Datum	Text účetního případu	MD	D
1.1.2018	Převod DHM z osobního vlastnictví do podnikání	042	491
1.1.2018	Vklad DHM do společnosti	042	411
1.1.2018	Nabytí DHM státním podnikem	042	411
4.1.2018	ID – protokol o zařazení DHM do užívání	02x, 03x	042

Zdroj: vlastní zpracování

V některých případech může dodavatel požadovat zaplacení zálohy na pořízení majetku před samotnou koupí. To znamená využití účtu 052 – Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM při účtování o poskytnutí zálohy a jejím zaplacení např. z bankovního účtu. Následně musí po přijetí faktury dojít k proúčtování zálohy a tím pádem snížení závazku vůči dodavateli. Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.5.

Tab. 2.5 Příklad účtování poskytnutých záloh na DHM

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
5.3.2018	VBÚ – poskytnutí zálohy na výstavbu haly	605 000,-	052	221
5.3.2018	Vyúčtování DPH z poskytnuté zálohy – doklad o zaplacení	105 000,-	343	052
9.3.2018	FAP – výstavba haly			
	a) cena bez DPH	1 500 000,-	042	321
	b) DPH 21 %	315 000,-	343	321
	c) celkem	1 815 000,-	-	-
11.3.2018	Proučtování poskytnuté zálohy			
	a) záloha celkem	605 000,-	-	-
	b) DPH 21 %	105 000,-	321	343
	c) záloha bez DPH	500 000,-	321	052
11.3.2018	VBÚ – doplatek FAP za výstavbu haly	1 210 000,-	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by byla poskytnuta dotace na pořízení DHM nebo jeho technického zhodnocení, ocenění majetku se o tuto dotaci musí snížit. Dotace mohou být poskytovány ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, Národního fondu atp. nebo to mohou být i bezúplatná plnění poskytnutá na stanovený účel ze zahraničních prostředků Evropské unie (Kolektiv autorů, 2018). Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.6.

Tab. 2.6 Příklad účtování poskytnuté dotace na pořízení DHM

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.6.2018	Nárok na dotaci ze státního rozpočtu	600 000,-	378	346
5.6.2018	VBÚ – přijetí dotace ze státního rozpočtu na nákup pozemku	600 000,-	221	378
8.6.2018	FAP – nákup pozemku	1 000 000,-	042	321
15.6.2018	Užití dotace na pořízení pozemku	600 0000,-	346	042
15.6.2018	ID – protokol o zařazení pozemku do užívání	400 000,-	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Stále více podnikatelů a společností využívá finanční leasing, jako formu pořízení majetku formou splátek. Nejčastěji je využíván např. pro osobní automobily a obdobný majetek, který má kratší dobu ekonomické životnosti (dobu odpisování). Nájemné neboli leasingové splátky jsou daňově uznatelné, splní-li se najednou tři zákonem dané podmínky, a to:

- po ukončení doby nájmu bude následovat převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem, přitom kupní cena najatého HM nebude vyšší než ZC vypočtená ze VC evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování,
- doba nájmu hmotného movitého majetku trvá nejméně minimální dobu odepisování (u nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let),
- po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého HM zahrne poplatník uvedený majetek do svého obchodního majetku (ZDP).

V první řadě je nutno sepsat leasingovou smlouvu podnikatele/společnosti s leasingovou společností a dále vytvořit splátkový kalendář. Zpravidla leasingová společnost požaduje úhradu zálohy za majetek, která by se účtovala jako klasická záloha na DHM a jejíž hodnota by se postupně formou účtu 381 – Náklady příštích období rozpouštěla. Následující měsíce podnikatel účtuje klasické leasingové splátky jako vzniklý náklad a snížení závazku vůči dodavateli. Na konci trvání smlouvy dojde k odkupu majetku od leasingové společnosti, přičemž bude-li hodnota vyšší než 40 000 Kč, bude se účtovat jako o klasickém pořízení DHM (na účtu 042) a pokud bude hodnota menší než 40 000 Kč, bude se účtovat hodnota jako vzniklý náklad a zvýšení závazku vůči dodavateli (Prudký a Lošťák, 2017).

Na závěr je důležité určit, odkdy se majetek v účetnictví opravdu může vykazovat jako DHM. Vyhláška § 7 odst. 11 stanovuje že: „*Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a*

splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).“ Z účetního hlediska to znamená, že se majetek stává DHM přeúčtováním z účtu pořízení na daný majetkový účet.

2.3.2. Způsoby oceňování DHM

Způsob ocenění DHM je závislý na předchozích definovaných způsobech pořízení. ÚJ musí nejen správně majetek zaúčtovat, ale také i správně ocenit. Zpravidla se majetek oceňuje:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému datu, ke kterému se sestavuje ÚZ (ZoÚ).

Zpravidla se rozlišují tři základní druhy cen, a to:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady.

ad) Pořizovací cena je cena, za kterou byl daný majetek pořízen včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením, jako např. doprava, pojištění, montáž, clo, náklady vynaložené na průzkumné či geologické práce atp. Používá se nejčastěji, podobně jako způsob pořízení, se kterým je spojena, a to je pořízení koupí (ZoÚ).

ad) Reprodukční pořizovací cena je taková cena, kterou by měl majetek v době, kdy se o něm účtuje. Tento druh ocenění se používá u darování nebo nového zjištění majetku. Cena může být dána např. znaleckým posudkem (ZoÚ).

ad) Vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k výrobě. Tato cena se používá zpravidla při aktivaci DHM, tzn. pokud si podnik vyrobí např. nábytek sám pro svou potřebu (ZoÚ).

Pokud byl majetek nabyt v cizí měně, musí ÚJ přepočítat hodnotu na českou měnu kurzem devizového trhu, který vyhláší Česká národní banka. ÚJ může také využít možnosti přepočtení hodnoty pomocí pevného kurzu, který si ÚJ stanoví vnitřním předpisem, např. interní směrnici. Majetek se opět oceňuje v jednom z výše zmíněných momentů.

2.4. Technické zhodnocení DHM

Technické zhodnocení je často zaměňováno za opravu nebo údržbu. TZ je vše, co když je na majetku uskutečněno, neuvede tento majetek jen do původního stavu. Myšleny jsou tím dokončené nástavby, přístavby, rekonstrukce, modernizace atp. pokud v úhrnu převýšily hodnotu 40 000 Kč. Hodnota se sleduje za jedno zdaňovací období a na jednom druhu majetku. Rekonstrukce je takový zásah, který změní účel nebo technické parametry majetku. Modernizace je zásah do majetku, který rozšíří vybavenost nebo použitelnost určitého majetku (ZDP).

TZ DHM je důležité i pro odpisování majetku, protože díky němu, se tyto náklady dostanou do účetnictví pomaleji a ne najednou, právě jak je tomu u oprav a údržeb. Mohou nastat různé situace a momenty, kdy je zhodnocení na majetku provedeno, např.:

- a) TZ uskutečněné v prvním roce odpisování majetku zvýší VC daného majetku,
- b) TZ uskutečněné v dalších letech odpisování majetku zvýší ZC daného majetku a způsob odpisování,
- c) TZ uskutečněným na majetku nevymezeném v zákoně vzniká kategorie „jiný majetek – technické zhodnocení“, který se bude samostatně odpisovat.

2.5. Odpisování DHM

Odpisování je forma trvalého snížení hodnoty majetku, která umožňuje, aby se všechny výdaje spojené s pořízením postupně přenášely do nákladů v účetnictví. Souhrn odpisů vyjadřující celkové opotřebení k aktuálnímu datu se nazývá oprávky.

Důležitým krokem je určit, kdo může odpisovat DHM. Dle zákona o účetnictví je to:

- ÚJ, která má vlastnické právo k majetku,
- ÚJ, která hospodář s majetkem státu nebo územního samosprávného celku,
- ÚJ, která má vlastnické právo k majetku a majetek poskytuje úplatně (např. finanční leasing) nebo bezúplatně jiné osobě, která jej využívá,
- ÚJ, která má vlastnické právo k majetku a je nájemcem nebo pachtýřem,
- ÚJ, která má vlastnické právo k majetku a úplatně nebo bezúplatně jej užívá a provede na něm technické zhodnocení na své náklady (poté účtuje o TZ a odpisuje jej) (ZoÚ).

Majetek, který se rozhodne ÚJ odpisovat, může být jen ten, který slouží k podnikatelské činnosti a splňuje podmínky pro zařazení do DHM. Majetkem vyloučeným z odpisování jsou dle § 56 odst. 11 Vyhlášky:

- „*pozemky,*
- *umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,*
- *nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,*
- *finanční majetek,*
- *zásoby,*
- *najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,*
- *pohledávky,*
- *preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.“*

Všechny ÚJ, které jsou oprávněny k tomu, aby odpisovaly svůj DHM, musí sestavit tzv. odpisový plán, díky kterému poté provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Odpisový plán může mít podobu vnitropodnikové směrnice, která stanoví metodu použití účetních a daňových odpisů pro konkrétní majetek. Majetek lze odpisovat jen do výše jeho ocenění, tzn. do výše vstupní ceny, popř. zvýšené VC došlo-li k TZ. ÚJ může začít s účetním odpisováním měsíc následující po měsíci, ve kterém byl DHM uveden do užívání na základě protokolu o zařazení do užívání. Daňové odpisy se počítají na konci ÚO pro úpravu základu daně. Při výpočtu odpisů se výsledek vždy zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Zůstatková cena majetku se vypočte jako vstupní cena snižená o oprávk.

2.5.1. Účetní odpisy

U tohoto druhu odpisování se považuje za DHM takový majetek, který splňuje podmínky pro zařazení do skupiny DHM dle příslušné právní úpravy, tj. ZoÚ, Vyhlášky a ČÚS č. 013. Účtování odpisů se provádí měsíčně přes nákladový účet 551 – Odpisy DNHM a příslušné účty oprávek ve skupině 08 – Oprávky k dl. hmotnému majetku. Účetní odpisy nelze přerušit, protože představují skutečné a reálné opotřebení majetku.

Zpravidla se rozlišují dva způsoby účetních odpisů, a to výkonové odpisování a lineární (časové) odpisování. Výkonové odpisování je založeno na faktu, že např. u automobilu lze předpokládat, kolik kilometrů za svou dobu použitelnosti ujede. Odpis se následně vypočte jako podíl vstupní ceny a předpokládaného výkonu. Výsledkem bude sazba za jednotku výkonu, která se poté vynásobí např. počtem ujetých kilometrů za daný rok.

$$Sazba = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{výkon}} \quad (2.1)$$

Příklad: ÚJ má ve vlastnictví automobil se vstupní cenou 450 000 Kč. Automobil splňuje svou hodnotou zařazení do DHM dle ÚJ. Byl zařazen do užívání 9.4.2018, předpokládaná doba životnosti je 5 let a předpokládaný počet ujetých kilometrů je 250 000 (1. rok – 30 000 km, 2. rok – 60 000 km, 3. rok – 55 000 km, 4. rok – 55 000 km a 5. rok – 50 000 km). Jaká bude výše odpisů v jednotlivých letech, pokud se ÚJ rozhodne odpisovat výkonově?

Řešení: $\text{výpočet sazby za kilometr} = \frac{450\,000}{250\,000} = 1,8 \text{ Kč}$

Tab. 2.7 Příklad výpočtu účetních odpisů dle výkonu

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2018	$30\,000 \times 1,8$	54 000,-	54 000,-	396 000,-
2019	$60\,000 \times 1,8$	108 000,-	162 000,-	288 000,-
2020	$55\,000 \times 1,8$	99 000,-	261 000,-	189 000,-
2021	$55\,000 \times 1,8$	99 000,-	360 000,-	90 000,-
2022	$50\,000 \times 1,8$	90 000,-	450 000,-	0
Celkem	-	450 000,-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Lineární odpisování neboli časové je takové, kdy se odpis počítá na základě doby, po kterou lze předpokládat, že bude DHM využíván. Výpočet měsíčního odpisu se provede jako podíl vstupní ceny a počtu měsíců využívání DHM. Vypočtený měsíční odpis se v jednotlivých letech poté násobí počtem měsíců, po které byl v určitém roce využíván.

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet měsíců využívání DHM}} \quad (2.2)$$

Příklad: ÚJ má ve vlastnictví automobil se vstupní cenou 450 000 Kč. Automobil splňuje svou hodnotou zařazení do DHM dle ÚJ. Byl zařazen do užívání 9.4.2018, předpokládaná doba životnosti je 5 let a předpokládaný počet ujetých km je 250 000. Jaká bude výše odpisů v jednotlivých letech, pokud se ÚJ rozhodne odpisovat časově?

Řešení: $\text{výpočet měsíčního odpisu} = \frac{450\,000}{60} = 7\,500 \text{ Kč}$

Tab. 2.8 Příklad výpočtu účetních odpisů dle času

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2018	$7\,500 \times 8$	60 000,-	60 000,-	390 000,-
2019	$7\,500 \times 12$	90 000,-	150 000,-	300 000,-
2020	$7\,500 \times 12$	90 000,-	240 000,-	210 000,-
2021	$7\,500 \times 12$	90 000,-	330 000,-	120 000,-
2022	$7\,500 \times 12$	90 000,-	420 000,-	30 000,-
2023	$7\,500 \times 4$	30 000,-	450 000,-	0
Celkem	-	450 000,-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Metoda komponentního odpisování DHM

Tato metoda odpisování je využitelná u staveb, bytů, nebytových prostor, HMV a jejich souborů a využívá se jen pro odpisy účetní. ÚJ si zde musí stanovit, pro jaký druh majetku bude komponentní odpisování používat, způsob určení komponenty a jejího ocenění. Komponenta se poté odpisuje samostatně od zbytku majetku ovšem oprávky se účtují za celý majetek najednou (Vyhláška).

Dle § 56a Vyhlášky se komponentou rozumí: „určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významné v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku.“

2.5.2. Daňové odpisy

Daňové odpisy se počítají pro zjištění daňové uznatelnosti odpisů, lze je přerušit a vypočítávají se jednou ročně (jednou za ÚO) k datu účetní závěrky. Tento druh odpisování se plně řídí ZDP, který určuje přesnou definici hmotného majetku (§ 26), který se odpisuje a dále uvádí přesné třídění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin (viz. Příloha č. 1

k ZDP) a odpisové sazby (§ 31 a § 32). Jediné, co si ÚJ stanovuje je to, jaký způsob daňových odpisů zvolí pro jednotlivé druhy majetku.

U daňových odpisů má ÚJ na výběr z lineárního neboli rovnoměrného a degresivního neboli zrychleného způsobu odpisování. Každá z těchto možností nabízí využití tzv. zvýšeného odpisu v prvním roce, který je možný jen je-li vlastník majetku prvním vlastníkem. Jedná se o majetek:

- hmotný zařazený v odpisové skupině 1 až 3 dle ZDP – zvýšení o 10 %,
- zařízení pro čištění a úpravu vod (kód 28.29.12 v Příloze č. 1 o třídění majetku) – zvýšení o 15 %,
- pro zemědělskou a lesní výrobu (kód 28.3 v Příloze č. 1 o třídění majetku) – zvýšení o 20 % (ZDP).

Lineární (rovnoměrné) odpisování DHM je takové, kdy v prvním roce je vypočtený odpis nejnižší, ovšem v dalších letech je vyšší a stále konstantní do doby, než je majetek plně odepsán. Výpočet ročního odpisu se provede podle níže uvedeného vzorce jako podíl vstupní ceny majetku a 100 a následné vynásobení danou roční sazbou dle ZDP (§ 31).

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} \times \text{roční sazba} \quad (2.3)$$

Změnu výše odpisů může vyvolat provedené technické zhodnocení na majetku nebo využití již zmíněného zvýšeného odpisu. Pokud bylo v průběhu využívání DHM provedeno TZ, musí se v daném roce využít ročních odpisových sazeb pro zvýšenou vstupní cenu. Pokud využije ÚJ zvýšeného odpisu v prvním roce, použije poté speciální roční odpisové sazby dané zákonem o daních z příjmů.

Degresivní (zrychlené) odpisování DHM je opačným případem lineárního odpisování v tom smyslu, že v prvním roce je odpis majetku nejvyšší a poté se s dalšími léty snižuje. Roční odpis v prvním roce se vypočte dle níže uvedeného vzorce jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro danou odpisovou skupinu dle § 32 ZDP.

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient v prvním roce odpisování}} \quad (2.4)$$

V dalších letech se odpis vypočte následovně:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech odpisování} - p} \quad (2.5)$$

kde „p“ znamená počet let, po které již byl majetek odpisován, tzn. že ve druhém roce „p“ nahradí 1, ve třetím roce 2 a tak dále. Zůstatková cena se vypočte jako vstupní cena snížená o uplatněné oprávk.

I zde může nastat změna při provedeném TZ nebo využití zvýšeného odpisu, při výpočtu se zde ale postupuje odlišně. Při provedení TZ na majetku se využijí koeficienty pro zvýšenou VC v roce, kdy bylo zhodnocení dokončeno. ZC se ve vzorci také změní, a to tak, že v roce provedení TZ se o tuto hodnotu zvýší. V dalších letech se postupuje obdobně jako při výpočtů odpisů bez zhodnocení. V čitateli je opět součin 2 a zůstatkové ceny a ve jmenovateli koeficient pro zvýšenou VC mínus „p“, tj. počet let, po které již byl majetek odpisován s touto zvýšenou VC.

$$\text{Roční odpis v roce TZ} = \frac{2 \times (\text{zůstatková cena} + \text{TZ})}{\text{koeficient pro zvýšenou VC}} \quad (2.6)$$

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro zvýšenou VC} - p} \quad (2.7)$$

Při využití zvýšeného odpisu se použijí klasické koeficienty pro daný rok, změnou je jen zvýšení samotné, které se musí zvlášť vypočítat ze vstupní ceny majetku a přičíst k řádnému odpisu.

Často je řešeno porovnání účetního pohledu dle ZoÚ a daňového pohledu podle ZDP. U odpisů je velmi důležité toto rozlišit, a to z důvodu daňové uznatelnosti. Účetní odpisy zobrazují skutečné opotřebení majetku oproti daňovým, a proto mezi nimi vzniká často rozdíl. Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové, je třeba o tuto hodnotu základ daně poplatníka zvýšit, naopak pokud jsou účetní odpisy nižší než daňové, je třeba o tuto hodnotu základ daně poplatníka snížit. Na samotné účetnictví tyto rozdíly ovšem vliv nemají, promítnou se až v úpravě daňového přiznání.

2.6. Rezerva na opravy DHM a opravné položky

Rezervy na opravy DHM se řídí zpravidla zákonem o rezervách (§ 7) a ČÚS pro podnikatele č. 004 – Rezervy. Tuto rezervu mohou tvořit ÚJ jen u majetku, který má dobu odpisování 5 let a více, a pokud mají ÚJ k danému majetku vlastnické právo či jsou pachtýři dle smlouvy o pachtu apod. Zákon o rezervách stanovuje maximální dobu tvorby rezervy, která je podle jednotlivých odpisových skupin dle § 7 odst. 9:

- a) „ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období,
- b) ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období,

- c) *ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období,*
d) *v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období.*“

Rezerva nesmí být tvořena méně než 1 zdaňovací období. Pro daňovou uznatelnost výdajů na tvorbu rezervy je nutné, aby byly vynaložené peněžní prostředky uloženy na samostatný bankovní účet speciálně vytvořený pro tvorbu konkrétní rezervy. Rezervy podléhají dokladové inventuře, kde se kontroluje jejich výše a odůvodněnost. Rezerva může být na konci ÚO rozpuštěna, pokud důvod pro tvorbu pominul. Výše rezervy se stanoví podle jednotlivého DHM na základě rozpočtu nákladů na opravu. Pro účtování se využívá účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a účtová skupina 45 – Rezervy (zákon o rezervách). Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.9.

Tab. 2.9 Příklad účtování rezerv

Datum	Text účetního případu	MD	D
5.11.2018	Tvorba rezervy na opravu DHM zařazeného v odpisové skupině č. 3	552	451
31.12.2018	Zrušení rezervy pro pominutí důvodu tvorby rezervy	451	552
9.7.2023	Čerpání rezervy na opravu DHM	451	552

Zdroj: vlastní zpracování

Opravné položky jsou přechodným snížením hodnoty DHM. Právními předpisy upravující opravné položky je již výše zmíněný zákon o rezervách a ČÚS pro podnikatele č. 005 – Opravné položky (dále jen ČÚS č. 005). Důvodem pro využití tohoto účetního nástroje může být např. očekávaný ztrátový prodej majetku v příštím ÚO. Dle bodu 4.1.2. ČÚS č. 005: „*Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).*“

Tvorba a čerpání opravných položek se řídí vnitropodnikovou směrnicí ÚJ. Opravné položky obdobně jako rezervy nesmí mít aktivní zůstatek a ÚJ je nemůže tvořit za účelem zvýšení hodnoty majetku. Při účtování se využívá účtová skupina 55 a účtová skupina 09 – Opravné položky k dl. majetku. Tvorba se účtuje na vrub těchto nákladů a ve prospěch účtové skupiny 09, zrušení či snížení se účtuje ve prospěch nákladů a na vrub účtové skupiny 09.

2.7. Inventarizace

Inventarizace majetku a závazků je ověření skutečného stavu ke dni řádné nebo mimořádné ÚZ. Ke dni ÚZ se provádí řádná/periodická inventarizace, ÚJ mohou provést i průběžnou inventarizaci v průběhu ÚO. V procesu inventarizace se také ověřuje správnost ocenění majetku a závazků ve vazbě na aktuální tržní ocenění k okamžiku inventarizace.

Zjištění skutečného stavu a porovnání s účetním se provádí inventurou, která může být dokladová nebo fyzická. Dokladová inventura se provádí u např. rezerv, závazků, pohledávek, tj. u takového majetku a závazků, kde nelze vizuálně zjistit jeho existenci. Fyzická inventura se provádí přeměřením, převážením, přepočítáním např. materiálu, zásob tzn. u takového majetku a závazků, kde lze vizuálně zjistit jeho existenci (ZoÚ).

Případné rozdíly zjištěné z inventury je nutno v rámci účetní uzávěrky správně zaúčtovat. Mohou nastat 3 případy, buďto je skutečný stav vyšší než účetní (přebytek), skutečný stav je stejný jako účetní nebo může být skutečný stav nižší než účetní (manko, schodek). Poté se účtuje s využitím účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady a 64 – Jiné provozní výnosy v závislosti na povaze rozdílu a příslušného majetkového účtu.

Celá inventura je zapisována do tzv. inventurních soupisů, které obsahují náležitosti dle § 30 odst. 7 ZoÚ. Provedení inventarizace musí ÚJ být schopny prokázat po dobu 5 let po jejím provedení (ZoÚ).

2.8. Vyřazení DHM

V moment, kdy ÚJ majetek nadále nepotřebuje, či byl poškozen nebo má jiný důvod, nastává proces vyřazení DHM z obchodního majetku a z účetnictví. I zde se musí rozlišit, zda se jedná o majetek odpisovaný či neodpisovaný. U majetku, který se odpisuje musí ÚJ zaúčtovat nejprve zůstatkovou cenu majetku, která se zjistí jako VC snižená o oprávky. K tomuto kroku se využívá různých účtů v účtovém rozvrhu, vše závisí na důvodu vyřazení majetku. Mohou nastat tyto případy vyřazení:

- likvidace – účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- darování, škoda, manko, prodej – účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady,
- vklad do jiné obchodní korporace – účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům,
- převod z podnikání do osobního užívání – účtová skupina 49 – Individuální podnikatel (Vyhláška).

Na výše uvedené účty se bude účtovat na vrub (např. účet 551, 549, 365, 491) souvztažně s příslušným účtem opravek daného majetku, tj. účtová skupina 08 – Oprávky k dl. hmotnému majetku. Druhým krokem je poté samotné zaúčtování vyřazení majetku ve VC pomocí opět účtu opravek ve skupině 08 a majetkového účtu, na kterém byl dosud evidován (účtová skupina 02).

Při vyřazení majetku, který se neodpisuje, se účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 03 – Dl. majetek neodpisovaný a na vrub příslušného účtu dle důvodu vyřazení viz. výše. Pokud by se jednalo o majetek, který ještě nebyl dokončen a je o něm tedy účtováno na účtu 042, jeho vyřazení by se provedlo opět účtováním na vrub účtu dle důvodu vyřazení a ve prospěch účtu 042 (ČÚS č. 013). Příklad účtování je znázorněn v tabulce 2.10.

Tab. 2.10 Příklad účtování vyřazení DHM

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
28.3.2018	Vyřazení plně odepsaného automobilu ve VC	480 000,-	082	022
4.4.2018	Vyřazení soustruhu (fyzické opotřebení), VC 1 800 000 Kč, oprávky 1 250 000 Kč a) doúčtování ZC do nákladů b) vyřazení soustruhu ve VC	550 000,- 1 800 000,-	551 082	082 022
5.6.2018	Vyřazení budovy z důvodu prodeje, VC 5 000 000 Kč, oprávky 1 679 000 Kč a) doúčtování ZC do nákladů b) vyřazení budovy ve VC	3 321 000,- 5 000 000,-	541 081	081 021
11.10.2018	Vyřazení pozemku z evidence (prodej)	3 100 000,-	541	031
25.11.2018	Vyřazení nedokončeného DHM (škoda)	600 000,-	549	042

Zdroj: vlastní zpracování

3. Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS/IFRS

Tato kapitola je zaměřena na problematiku DHM z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Nejprve jsou stručně popsány 3 hlavní druhy vedení účetnictví a dále se kapitola zaměřuje plně jen na IFRS. Konkrétní standardy zde zmíněné jsou IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (dále jen IAS 16), IAS 40 – Investice do nemovitostí (dále jen IAS 40) a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti (dále jen IFRS 5).

3.1. Mezinárodní systémy vedení účetnictví

V této podkapitole jsou stručně popsány 3 hlavní systémy vedení účetnictví. Jedná se o systém vedený v USA, tzv. US General Accepted Accounting Principles (dále jen US GAAP), v Evropě uznávané Bilanční směrnice a celosvětové IFRS.

US GAAP

Systém vedení účetnictví US GAAP je soubor národních standardů v USA. Tento systém vznikl v důsledku krachu na newyorské burze v roce 1929. Od zmíněného roku jsou standardy vydávány a k roku 2019 je platných 97 standardů¹. Standardy jsou velmi rozsáhlé, podrobně určují pravidla a návody, aby popisovaly vše, co v praxi může nastat (Jílek, 2018).

Přestože se jedná jen o národní standardy, ve světě hrají velkou roli zejména z důvodu země samotné – USA, která je ekonomicky velmi silnou a vyspělou zemí. Všechny společnosti, které chtějí kótovat své cenné papíry na newyorské burze, a být tak významnou společností pro globální investory, musí mít svou ÚZ sestavenou právě dle těchto standardů, nebo nyní i dle mezinárodních standardů IFRS (Dvořáková, 2017).

Bilanční směrnice

Zastaralejším způsobem regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii (dále jen EU) jsou bilanční směrnice. Tyto směrnice jsou závazné pro všechny členské země EU, tudíž mimo EU nemají na burzách žádnou vypovídací schopnost. Jedná se o tyto směrnice:

- Čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství (78/660/ES) ze dne 25. června 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností,
- Sedmá směrnice Rady (83/349/EHS) ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách,

¹ viz. <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb>

- směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Přičemž čtvrtá a sedmá směrnice byly v roce 2013 spojeny a nahrazeny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. (Dvořáková, 2017). V nynější době Evropská komise stále více dovoluje účetním jednotkám využívat přístupu IFRS.

IFRS

Mezinárodní účetní standardy se poprvé objevily v 70. letech 20. století a jedná se o systém založený na obecných zásadách. Standardy samotné vydával Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Committee, IASC), přičemž tyto dokumenty byly označovány zkratkou IAS (International Accounting Standards, dále jen IAS). Nynější název „IFRS“ nesou standardy od roku 2001, odkdy je započala vydávat Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB). K roku 2019 je aktuálně platných 45 standardů (17 IFRS a 28 IAS) a 28 interpretací (8 SIC a 20 IFRIC). Při tvorbě či úpravě standardů je bráno v úvahu, aby byly velmi dobře použitelné v praxi, a proto IASB spolupracuje s odbornou veřejností (Dvořáková, 2017).

Velkým zlomem pro tento systém vedení účetnictví byl rok 2005. Do této doby vedlo účetnictví dle IFRS jen cca 300 společností. K 1.1.2005 bylo společností cca 7000 z důvodu, že společnosti kótované na burzách v EU musely svou ÚZ nově sestavit dle IFRS.

3.2. Koncepční rámec

Koncepční rámec (dále jen KR) není standardem, přesto je velmi důležitou součástí IFRS. Při rozporu KR a standardu má vždy přednost standard. Jeho výjimečnost spočívá v obsahu samotném, protože například v české účetní legislativě nelze nalézt nic podobného. Tento dokument je základní součástí IFRS, přispívá k logičnosti a lepší konzistentnosti standardů.

Dne 29.3.2019 byl Radou pro mezinárodní účetní standardy vydán novelizovaný Koncepční rámec pro finanční výkaznictví, přičemž pro IASB a Interpretační výbor IFRS byl tímto dnem i uveden v účinnost. Pro společnosti, které vedou účetnictví dle IFRS bude nový KR závazný až od 1.1.2020, dřívější aplikace je však povolena. Největší změny proběhly v oblasti účetní závěrky a vykazující účetní jednotky, součástech účetní závěrky, vykázání a odúčtování, ocenění a sestavování a zveřejnění (Čížek, 2018). V tabulce 3.1 je shrnuto porovnání původního a novelizovaného KR z hlediska největších změn vyjma prvků ÚZ.

Tab. 3.1 Porovnání původního a novelizovaného Koncepčního rámce

	původní Koncepční rámec	novelizovaný Koncepční rámec
Účetní závěrka	Členění ÚZ na individuální a konsolidovanou.	Členění ÚZ na individuální, nekonsolidovanou (ÚZ mateřské společnosti), konsolidovanou a spojenou (ÚZ dvou a více entit, které nejsou ve vztahu mateřská-dceřiná společnost).
Vykazující účetní jednotka	Neupravuje tento pojem.	Definována jako ÚJ, která má povinnost nebo dobrovolně připravuje výkazy ÚZ. Účetní jednotkou se má na mysli buďto jediný samotný subjekt, nebo více spojených entit, které nutně nemusí být právním subjektem.
Vykázání	Prvek ÚZ, který splňuje příslušnou definici, ÚJ z něj bude mít pravděpodobně ekonomický prospěch a daný prvek je spolehlivě ocenitelný.	Prvek ÚZ, který splňuje příslušnou definici a toto vykázání poskytne uživatelům ÚZ relevantní informace a věrné zobrazení související transakce.
Odúčtování	Neupravuje tento pojem.	Je odstranění celého nebo části uznaného aktiva/závazku z výkazu o finanční pozici.
Oceňování	Použití historické ceny, běžné reprodukční ceny, realizovatelné hodnoty a současné hodnoty.	Použití historické ceny, a současné hodnoty, která zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání a běžnou cenu.
Sestavování a zveřejnění	Neexistence samotné kapitoly.	Nová kapitola. Nové označení pro výkaz o úplném výsledku – výkaz o finanční výkonnosti.

Zdroj: Čížek, 2018; vlastní zpracování

Při sestavování tohoto dokumentu je brán ohled na uživatele ÚZ, resp. jejich potřeby, které by měla ÚZ z hlediska informací poskytovat. Všeobecně je ÚZ tvořena především pro externí uživatele, jako jsou investoři, zaměstnanci, dodavatelé a odběratelé, konkurence, stát, veřejnost, finanční analytici apod. a každý z této skupiny má jiné požadavky na obsah. Cílem ÚZ by mělo vždy být poskytnout informace těmto externím a dále i interním uživatelům o finanční situaci podniku (skrže výkazu o finanční pozici a výkazu o finanční výkonnosti) a popř. o možných změnách (Dvořáková, 2017).

„V Koncepčním rámci je vymezen:

- účel a působnost Koncepčního rámce,
- cíl obecného účetního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací,

- účetní závěrka a vykazující ÚJ,
- součásti ÚZ,
- vykazování a odúčtování,
- ocenění,
- sestavování a zveřejnění,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu. “ Jak uvádí Čížek (2018, s. 24).

Definice prvků ÚZ dle Konceptního rámce

Jak již bylo zmíněno, KR mimo jiné definuje základní prvky ÚZ, ve kterých došlo také k novelizaci definic. Porovnání původních a novelizovaných definic je shrnuto v tabulce 3.2. Jednotlivé standardy vycházejí z KR, proto je důležité definicím správně porozumět. Jednotlivé prvky ÚZ jsou: aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy.

Tab. 3.2 Porovnání původních a novelizovaných definic prvků účetní závěrky

	původní Konceptní rámec	novelizovaný Konceptní rámec
Aktiva	Zdroj ovládaný ÚJ v důsledku minulých událostí, u kterého se očekává plynutí budoucích ekonomických užiteků do ÚJ.	Současný majetek, který je ovládaný ÚJ v důsledku minulých událostí.
Závazky	Současná povinnost ÚJ, která vznikla důsledkem minulých událostí a jejíž vypořádání způsobí ÚJ odtok prostředků představující ekonomický užitek.	Současná povinnost ÚJ, která vznikla důsledkem minulých událostí, převést ekonomický zdroj.
Vlastní kapitál	Zbytkový podíl na aktivech společnosti po odečtení všech závazků patřící dané ÚJ.	Nedošlo ke změně.
Náklady	Snížení ekonomického prospěchu v průběhu ÚO formou snížení aktiv nebo zvýšení závazků vedoucí k poklesu VK jiným způsobem než rozdělením VK vlastníkům.	Zvýšení závazků nebo snížení aktiv vedoucí ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než výběry vlastníků.
Výnosy	Zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu ÚO formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků vedoucí ke zvýšení VK jiným způsobem než vkladem vlastníků do VK.	Snížení závazků nebo zvýšení aktiv vedoucí ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vklady vlastníků.

Zdroj: Krupová, 2018; Čížek, 2018; vlastní zpracování

Definice aktive se nyní, od března 2018, více zaměřuje na existenci práva, které má potenciál generovat tento ekonomický užitek. Aktuálně se tedy posuzuje ne zda je užitek očekávaný, ale zda má aktivum potenciál jej vytvořit (Čížek, 2018).

Výsledkem minulých událostí se rozumí získání nákupem nebo vlastní činností. Koncepční rámec ovšem nevylučuje ani ostatní způsoby získání aktiv, jako je například darování nebo získání v rámci dotace. Aktivum musí také být spolehlivě ocenitelné – ocenění zpravidla vychází od způsobu pořízení, protože v tento okamžik je určena hodnota aktiva. V některých případech musí ale být použit způsob ocenění odhadem. Pokud lze hodnotu přiměřeně odhadnout, nesnižuje to spolehlivost ocenění aktiva. Naopak pokud nelze hodnotu přiměřeně odhadnout, nelze tuto položku poté ani vykázat v rozvaze či výkazu zisku a ztráty (Dvořáková, 2017). Mezinárodní standardy nestanovují v žádném dokumentu peněžní hranici, od které by se majetek měl zařadit do dlouhodobých aktiv. Každá ÚJ si tuto hranici vymezí sama dle své účetní politiky.

Povinností v definici závazků je míněn dluh nebo odpovědnost, které se ÚJ prakticky nemůže vyhnout. Definice se nově nezaměřuje na očekávaný odliv zdrojů spojený se vznikem závazku. Důležitým bodem je nyní praktická nevyhnutelnost (Krupová, 2018).

3.2.1. Oceňování dle Koncepčního rámce

Při volbě oceňovací základny má ÚJ postupovat vždy tak, aby výsledné informace byly relevantní a věrně zobrazovaly skutečnost. Relevantnost je ovlivněna povahou aktiva a tím, jak bude aktivum ovlivňovat budoucí peněžní toky. Věrné zobrazení skutečnosti je zajištěno, pokud ÚJ využívá stejné oceňovací základny pro aktiva, resp. závazky, které spolu vzájemně souvisejí, tudíž dodržuje konzistentní přístup. Novelizovaný Koncepční rámec uvádí dvě skupiny oceňovacích základen a to:

1. základny založené na historické ceně a
2. základny založené na běžných hodnotách (fair value, hodnota z užívání, běžná cena).

Ad1) Základny založené na historické ceně

Historická cena poskytuje informace, které vždy alespoň z části souvisejí se skutečnou transakcí nebo jinou událostí, která ÚJ poskytla ocenění pro aktiva. Jednou z možností využití historické ceny je použití tzv. amortizované/naběhlé hodnoty (amortised cost) nebo pořizovací ceny. Nevýhodou této základny je, že neodráží současné podmínky k danému datu (Čížek, 2018).

Ad2) Základny založené na běžných hodnotách

Běžná hodnota poskytuje informace, které vycházejí z informací odrážejících aktuální podmínky existující k datu ocenění. Cena není ani částečně odvozena z ceny transakce nebo

jiné události, která ÚJ poskytla ocenění pro dané aktivum. První možností je ocenění ve fair value (tzv. reálné hodnotě), která je definována jako vypořádací cena, která by mohla být ke dni ocenění získána při prodeji aktiva nebo zaplacená za závazek při běžné transakci mezi účastníky trhu. Druhou možností je ocenění hodnotou z užívání (value in use) nebo vypořádací hodnotou (fulfilment value). Hodnota z užívání je současná hodnota ekonomických užitků (např. peněžních toků), které budou dle očekávání ÚJ získány z užívání aktiva, resp. z jeho vyřazení. Vypořádací hodnota je současná hodnota ekonomických užitků (např. peněz), které bude dle očekávání ÚJ muset převést při vypořádání závazku. Poslední možností je oceňování dle běžné ceny (current cost). Tento způsob ocenění je definován jako pořizovací cena ekvivalentního aktiva k datu ocenění obsahující protihodnotu, kterou by musela ÚJ zaplatit k datu ocenění včetně transakčních nákladů, které by k tomuto datu vznikly (Krupová, 2018).

Pořízení aktiv prostřednictvím leasingu a jejich ocenění je blíže definováno ve standardu IFRS 16 – Leasingy. Tento standard nahrazuje od 1.1.2019 standard IAS 17 – Leasingy zejména z důvodu nevhodného odlišení finančního a operativního leasingu, podmíněného nájemného atd. Nově standard nerozlišuje leasing na finanční a operativní. Dále nově upravuje samotnou definici leasingu – leasing přináší nájemci právo ovládat a získat užitky z identifikovaného aktiva po určitou dobu (po dobu leasingu) za úhradu a právo řídit užívání tohoto aktiva. Identifikovaným aktivem se rozumí aktivum popsané ve smlouvě, např. automobil specifikován státní poznávací značkou (Dvořáková, 2017).

Součástí ocenění aktiv mohou být také výpůjční náklady, které upravuje IAS 23 – Výpůjční náklady (dále jen IAS 23). V tomto standardu jsou uvedeny podmínky, za nichž lze náklady jako např. úroky z úvěru nebo finanční náklady vzniklé při leasingu aktivovat do pořizovacích nákladů aktiva.

3.3. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tato kapitola se zabývá standardem IAS 16 (tzv. Property, plant and equipment), resp. uvádí jeho cíl, vymezení aktiv spadající pod tento standard a v samotné části jsou popsány způsoby oceňování a odpisování. Standard dále upravuje vykazování a zveřejňování těchto aktiv, ale tímto se práce dále nezabývá.

Cílem standardu je určit uznání, oceňování a vykazování aktiv spadajících do skupiny pozemků, budov a zařízení. Dále uvádí odpisování, popř. technické zhodnocení a vyřazení tohoto majetku.

Do standardu se zahrnují aktiva, která splňují definici aktiv dle KR. Jelikož se jedná o dlouhodobá aktiva, je také důležité, aby očekávaná využitelnost byla delší než jedno ÚO. Od roku 2011 se zde řadí i hlavní náhradní díly a rezervní/záložní zařízení, které splňují předchozí podmínky. Nově od roku 2016 jsou do IAS 16 zahrnuty tzv. plodící aktiva, tj. rostliny pěstovány za účelem opakované sklizně (např. trvalé porosty stromů a keřů jež dosáhly plné plodnosti). Standard nezahrnuje biologická aktiva vztahující se k zemědělství, těžebnímu právu a zásobám nerostných surovin (Mackenzie, 2014). Těmto aktivům je věnován standard IAS 41 – Zemědělství a IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů. Dále zde nejsou zahrnuty pozemky, budovy a zařízení chovající se jako investice do nemovitostí (upraveno v IAS 40); pozemky, budovy a zařízení pořízeny a drženy za účelem prodeje (upraveno v IAS 2) a dlouhodobá aktiva, která mají být vyřazena (upraveno v IFRS 5) (Dvořáková, 2017).

Do tohoto standardu je možno dle výše zmíněného zahrnout například výrobní halu využívanou ÚJ pro výrobu, administrativní budovu, výrobní stroje, kancelářské zařízení, lodě, letadla, trvalé porosty a ostatní dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání ÚJ.

3.3.1. Oceňování aktiv dle IAS 16

V této části jsou přiblíženy způsoby oceňování aktiv spadajících do standardu IAS 16 vycházející ze standardu platného v roce 2017. Jedná se o oceňování v momentě pořízení a oceňování v průběhu držení (tzv. následné ocenění) aktiva. Na rozdíl od výchozí koncepce oceňování jsou zde určeny přesné položky ceny aktiv. Na závěr je zmíněna informace o technickém zhodnocení DHM.

Oceňování v momentě pořízení/nákupu neboli výchozí ocenění spočívá v určení PC aktiva. Pořizovací cena se skládá z:

- nákupní ceny (ceny pořízení) včetně cla a po odečtení slev,
- odhadu nákladů spojených s demontáží nebo odstraněním aktiva a s tím souvisejícími náklady na uvedení místa do původního stavu a
- přímo přiřaditelných nákladů, které jsou nutné k uvedení aktiva do stavu a na místo, kde má začít fungovat.

Mezi přímo přiřaditelné náklady, které mohou být zahrnuty do PC, patří např. mzdové a osobní náklady vyplývající z výstavby/pořízení aktiv, náklady na dopravu, na instalaci a montáž, úroky (dle IAS 23), náklady spojené s přípravou místa apod. (Paseková, Strouhal, 2012).

Pokud ÚJ oceňuje aktivum vytvořené ve vlastní režii, bude zjišťovat hodnotu vlastních nákladů. Pro zjištění těchto nákladů vynaložených na výrobu se bude řídit standardem IAS 2, ve kterém je tato problematika podrobně popsána.

Při financování aktiva formou dotace ze státního rozpočtu může ÚJ o tuto dotaci snížit hodnotu pořízeného aktiva. Tento způsob není nejvhodnější, jelikož snižuje účetní hodnotu majetku. Nebo může ÚJ majetku ponechat původní PC a dotaci zachytit jako výnos příštích období. Dotace je poté rozpouštěna do výnosů běžného ÚO v průběhu dalších let obdobně jako by byly vypočtené odpisy z tohoto majetku.

Je-li aktivum pořízeno směnou, bude oceněno v hodnotě fair value ve směně předaného aktiva. Pokud tuto hodnotu nelze určit, použije se fair value získaného aktiva nebo účetní hodnota předaného aktiva. Tento druh ocenění při směně se nepoužije, pokud směnná transakce nemá komerční povahu. Komerční povahou se má na mysli, že peněžní prostředky očekávané od nabytého aktiva jsou odlišné od peněžních prostředků charakteristických pro poskytnuté aktivum.

Oceňování v průběhu držení aktiv (tzn. při následném vykázání) dává ÚJ na výběr ze dvou modelů, a to z modelu pořizovací ceny a modelu přecenění. Model pořizovací ceny uvádí, že aktiva tohoto standardu budou oceněna pořizovacími náklady sníženými o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz. IAS 36). Model přecenění umožňuje přecenit aktiva na reálnou hodnotu sníženou o následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. U tohoto modelu je možné, aby došlo jak ke zvýšení hodnoty, tak ke snížení, proto je důležité správné vypořádání rozdílu. V praxi se model přecenění vyskytuje jen výjimečně, kvůli své složitosti. Rozhodne-li se ÚJ využít následného ocenění, ať už použitím pořizovací ceny nebo reálné hodnoty, musí přecenit celou třídu majetku, ve které se dané aktivum nachází (Paseková, Strouhal, 2012).

IAS 16 upravuje pojem následné výdaje, který zahrnuje výdaje na opravy a udržování a TZ dlouhodobých hmotných aktiv. Zmíněné výdaje zvýší hodnotu aktiva, pokud se zároveň zvýší i užitečnost aktiva, tzn. např. zateplení budovy sníží náklady na energie. Ostatní výdaje na pravidelné opravy a údržbu se zaúčtují klasicky rovnou do nákladů jako náklady na běžnou každodenní údržbu.

3.3.2. Odpisování aktiv dle IAS 16

Odpisování aktiv dle IFRS je obdobné jako v české legislativě. Odpisy představují trvalé snížení hodnoty majetku, které se projeví v nákladech nebo v PC vyráběných aktiv. ÚJ začíná aktivum odpisovat od momentu, kdy je způsobilé k používání a ukončí odpisování, pokud má být majetek dále prodán nebo zlikvidován. Neexistuje zde možnost odpis přerušit z důvodu nevyužívání majetku. Pozemky odpisovány nejsou z důvodu nesnadného určení doby použitelnosti. Má-li ÚJ majetek, který se skládá ze složek s různou dobou životnosti, je nutno využít tzv. komponentní přístup odpisování (např. budova je odpisována delší dobu než v ní zakomponovaná okna, dveře, střecha nebo výtah). V důsledku toho v IFRS neexistuje rezerva na opravu dlouhodobého majetku.

S komponentním odpisováním a neexistencí rezerv na opravy souvisí i účetní řešení tzv. významných kontrol (generálních oprav). Tyto opravy se u některých aktiv musejí provádět pravidelně, a ne vždy se při nich uskuteční výměna jednotlivých komponentů aktiva. Vzniklé náklady jsou dle IAS 16 aktivovány samostatně od daného aktiva a také odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly (Dvořáková, 2017).

IAS 16 uvádí několik způsobů účetního odpisování, a to metody založené na čase (lineární a zrychlená) a metodu založenou na výkonu aktiva. Volba metody je na ÚJ a měla by odrážet způsob využívání majetku. Daňové odpisování se řídí vždy zákony jednotlivých států.

Mackenzie (2014) popisuje, že u lineární metody se odpisy tvoří rovnoměrně v průběhu životnosti aktiva. Pravidelný odpis se vypočte jako:

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{odhadnutá doba životnosti aktiva}} \quad (3.1)$$

U zrychlené metody jsou odpisy větší v prvních letech odpisování a nižší v pozdějších letech. IAS 16 uvádí dva způsoby výpočtu zrychlených odpisů. Prvním je tzv. metoda DDB (Double Declining Balance Method), kde se odpis vypočte jako:

$$\text{odpis} = \text{odpisová sazba} \times \text{míra zrychlení} \times \text{účetní hodnota} \quad (3.2)$$

Účetní hodnotou aktiva se rozumí PC snížená o oprávkky, tudíž ZC. Míra zrychlení se zpravidla volí v hodnotě 2 nebo 1,5, tzn. že např. lineární odpisové procento 15 % se vynásobí 2 nebo 1,5 a tím se získá výsledná odpisová sazba.

Druhým způsobem je metoda SYD (Sum of Year's Digits), kde se roční odpis vypočte jako stanovené proměnlivé odpisové procento vynásobené pevným základem (tzn. PC sníženou o zbytkovou hodnotu). Dvořáková (2017) uvádí, že toto proměnlivé odpisové procento se vypočte jako:

$$\text{proměnlivé procento} = \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}} \quad (3.3)$$

kde „n“ je doba použitelnosti aktiva a „i“ je i-tý rok odpisování.

Metoda odpisování založená na výkonu aktiva se vypočte velmi jednoduše. Lze zde nalézt podobu s výkonovým odpisováním upraveným v české legislativě. Tento způsob je vhodný pro použití u majetku, u kterého lze odhadnout celkový výkon a výkony v daném roce a jsou tyto výkony přímo úměrné budoucímu přínosu. Roční odpis se vypočte jako:

$$\text{roční odpis} = (PC - \text{zbytková hodnota}) \times \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (3.4)$$

3.4. IAS 40 – Investice do nemovitostí

Tato kapitola se zabývá standardem IAS 40 (tzv. Investment Property), resp. uvádí jeho cíl, rozpoznání investice do nemovitostí, oceňování a vyřazení. Standard dále upravuje vykazování a zveřejňování těchto aktiv, ale tímto se práce dále nezabývá.

Cílem standardu je určit účetní zachycení tohoto majetku, vykazování v ÚJ a oceňování.

V IAS 16 jsou popsány investice do nemovitosti jako nemovitost (pozemek, budova nebo část budovy nebo obojí), držená (vlastníkem nebo nájemcem u finančního leasingu) pro získání nájemného nebo pro účely zhodnocení kapitálu nebo pro obojí, na rozdíl od držení nemovitosti pro využití např. k výrobě, k poskytování služeb, administrativním účelům nebo na rozdíl od držení nemovitosti k prodeji v rámci běžné činnosti. Do standardu se např. zahrnují pozemky držené pro dlouhodobé kapitálové zhodnocení, pozemky držené pro zatím neurčité použití v budoucnosti, budova ve vlastnictví ÚJ (i ve vlastnictví na základě finančního leasingu) pronajatá další ÚJ na operativní leasing, nemovitost ve výstavbě/vývoji pro budoucí užití jako investiční majetek atp. Standard naopak nezahrnuje např. majetek využívaný v podniku (pro výrobu, poskytování služeb nebo pro administrativní účely viz. IAS 16), nemovitost užívanou zaměstnanci (a to ať už zaměstnanci platí tržní nájemné či nikoli) a nemovitost drženou k prodeji z běžné obchodní činnosti (specifikováno ve IAS 2). (Mackenzie, 2014).

Oceňování investic do nemovitostí vycházející ze standardu platného v roce 2017 uvádí, že PC se skládá z nákupní ceny a vedlejších nákladů. Vedlejšími náklady mohou být např. právní poplatky a daň z převodu nemovitosti. Byla-li nemovitost pořízena ve vlastní režii, bude oceněna vlastními náklady, které byly vynaloženy na pořízení k datu dokončení aktiva. Standard dále upravuje i situaci, kdy musí být majetek přeceněn z důvodu přesunutí z jiné skupiny aktiv mezi investice do nemovitostí (Dvořáková, 2017).

K následnému oceňování investic do nemovitostí, např. k rozvahovému dni standard umožňuje využít dva modely, a to buď historickou cenu nebo fair value. ÚJ si mohou samy zvolit, který způsob použijí, musejí ho ale poté implementovat pro ocenění všech aktiv v tomto standardu. Ocenění historickou cenou se rozumí ocenění na úrovni pořizovacích nákladů. Investice jsou odpisovány a vykazují se v hodnotě po odpočtu oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (viz. IAS 36). Posoudí-li ÚJ, že chce majetek prodat, bude se oceňovat v souladu s IFRS 5. Ocenění ve fair value je v tomto standardu upřednostňováno před využitím historických cen, jelikož má tato hodnota vyšší vypovídací schopnost. Základem pro stanovení fair value je zde tržní cena, která musí vyjadřovat aktuální stav na trhu k rozvahovému dni. Nejlepší možností je zjišťovat fair value na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek. Investiční nemovitosti tímto způsobem oceněné se neodpisují, protože změny reálné hodnoty odrážejí snížení či zvýšení hodnoty majetku. Stejně jako v předchozím případě, i zde by měla ÚJ využívat konzistentního oceňování aktiv, tzn. ve fair value. (Dvořáková, 2017).

K vyřazení investičního majetku může dojít z důvodu prodeje, poskytnutí k finančnímu leasingu, likvidace nebo přeražení do jiné skupiny aktiv. Rozdíl vzniklý z hodnoty v účetnictví a hodnoty z vyřazení se poté vykáže ve výkazu zisku a ztrát (dále jen VZZ).

3.5. IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Tato podkapitola se zabývá standardem IFRS 5 (tzv. Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations), resp. uvádí jeho cíl, popis aktiv zahrnutých ve standardu a oceňování aktiv k prodeji dle standardu platného v roce 2017. Standard dále upravuje vykazování a zveřejňování těchto aktiv, ale tímto se práce dále nezabývá.

Cílem tohoto standardu je oddělení vykazování aktiv držených k prodeji v rozvaze a oddělení vykazování výsledků ukončovaných činností ve VZZ. Může se jednat o aktivum

samotné, nebo vyřazovanou skupinu, kterou se rozumí skupina aktiv vyřazená v jedné transakci.

Předmětem standardu jsou aktiva (nebo vyřazovaná skupina) držená k prodeji, tj. aktiva ÚJ neurčená k používání. Existuje několik kritérií pro vymezení aktiv určených k prodeji, a to zejména:

- ekonomický prospěch z aktiva bude plynout spíše z prodeje než z užívání,
- aktivum musí být ÚJ k dispozici pro okamžitý prodej,
- samotný prodej aktiva musí být vysoce pravděpodobný,
- vedení firmy musí provádět činy směřující k prodeji, např. formou hledáním vhodného kupce a prodej bude uskutečněn do jednoho roku od zařazení aktiva do IFRS 5 (výjimkou zpoždění prodeje jsou jen okolnosti, které ÚJ nemohla ovlivnit).

Může se dále jednat i o aktiva v dřívější době používaná, nebo aktiva zakoupena s úmyslem dalšího prodeje (nemá se tím na mysli zboží dle IAS 2) (Dvořáková, 2017).

Do tohoto standardu je možno dle výše zmíněného zahrnout například obytný dům nebo bytovou jednotku drženou za účelem nájmu; budovu aktuálně využívanou zaměstnanci do doby (do 1 roku) než se najde kupce a zaměstnanci se budou moci přestěhovat do budovy nové; výrobní zařízení které chce ÚJ prodat a hledá pro něj kupce a další.

Standard uvádí, že u aktiv, u kterých rozhodl management podniku pro jejich prodej (nebo u aktiv k ukončované činnosti), se musí využít ocenění, které je nižší, a to buď ocenění účetní hodnotou nebo hodnotou reálnou sníženou o náklady prodeje. Po zařazení aktiv do IFRS 5 nebudou dále odpisována. Oceňovací báze využita pro aktiva držená k prodeji musí být konzistentní pro celou skupinu těchto aktiv a jakákoliv ztráta ze snížení hodnoty (tj. částka, o niž je účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka) sníží účetní hodnotu aktiva k ukončované činnosti (Mackenzie, 2014).

4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní společnosti

Tato kapitola je zaměřena na praktickou aplikaci teoretických poznatků o DHM na fiktivní obchodní společnosti Omega, s.r.o. a na komparaci ČÚL a IFRS. Teoretické poznatky jsou čerpány z předchozích dvou kapitol věnovaných problematice DHM z pohledu ČÚL a Mezinárodních standardů IFRS.

Společnost Omega, s.r.o. je tiskárnou a zabývá se tiskem, sešíváním a vazbou knih a obdobných výrobků a následnou distribucí. Firma byla zapsána do Obchodního rejstříku 1.1.2017 a k nynějšímu datu je měsíčním plátcem DPH.

4.1. Tiskový stroj Print-master 89-1 ZC

Dne 1.1.2017 společnost zakoupila tiskový stroj Print-master 89-1 ZC sloužící k tisku knih, přebalů na knihy atp. Dle přijaté faktury č. 01/01/2017 byla pořizovací cena stroje 420 000 Kč bez DPH. Vedlejší náklady na pořízení tiskového stroje nevznikly žádné. Tiskový stroj lze rozdělit na dvě významné komponenty, a to na:

- motor s pásem – pořizovací cena je 250 000 Kč, doba využitelnosti je 4 roky, zbytková hodnota je nulová a
- ostatní části – pořizovací cena 170 000 Kč, doba využitelnosti 10 let, zbytková hodnota je nulová.

Vždy na začátku 5. roku bude provedena generální oprava motoru ve výši jeho pořizovací ceny včetně výdajů na další drobné opravy ve výši 50 000 Kč.

4.1.1. Tiskový stroj dle ČÚL

Dle ČÚL tiskový stroj splňuje podmínky pro zařazení do skupiny DHM hmotné movité věci a jejich soubory. ÚJ bude účtovat o pořízení majetku na účet 042 souvztažně se vznikem závazku vůči dodavateli. Poté bude ihned další den stroj zařazen do užívání na příslušný majetkový účet, tj. účet 022.

ÚJ se rozhodla tiskový stroj odpisovat účetně lineárně dle doby použitelnosti a nevyužít komponentního odpisování. Tiskový stroj je zařazen do užívání dne 2.1.2017 a odpisován je od 1.3.2017. Účetní odpisy se vypočítají dle vztahu (2.2) kde vstupní cenou je hodnota 420 000 Kč a počet měsíců užívání se odvíjí od celkové doby použitelnosti, tj. 10 let. Roční odpis se vypočte jako součin měsíčního odpisu a počtu měsíců odpisování v daném roce. Odpisy v jednotlivých letech jsou znázorněny v tabulce 4.1.

$$\text{Výpočet měsíčního odpisu} = \frac{420\,000}{120} = 3\,500 \text{ Kč}$$

Tab. 4.1 Účetní odpisy tiskového stroje dle ČÚL

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	$3\,500 \times 10$	35 000,-	35 000,-	385 000,-
2018	$3\,500 \times 12$	42 000,-	77 000,-	343 000,-
2019	$3\,500 \times 12$	42 000,-	119 000,-	301 000,-
2020	$3\,500 \times 12$	42 000,-	161 000,-	259 000,-
2021	$3\,500 \times 12$	42 000,-	203 000,-	217 000,-
...
2026	$3\,500 \times 12$	42 000,-	413 000,-	7 000,-
2027	$3\,500 \times 2$	7 000,-	420 000,-	0
Celkem	-	420 000,-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Na generální opravu bude ÚJ tvořit rezervu v hodnotě 300 000 Kč po maximálně 3 zdaňovací období, tj. 100 000 Kč/rok, tzn. tvorba bude probíhat v letech 2017-2019. Tato hodnota se bude každý rok ukládat na speciální bankovní účet a účtovat se o ní bude jako o přírůstku nákladů na účtu 552 a přírůstku rezervy na účtu 451. Na začátku 5. roku (2021) bude provedena oprava motoru v hodnotě 300 000 Kč a celková rezerva čerpána. Zároveň tento rok začne ÚJ tvořit rezervu na opravu motoru, která proběhne za dalších 5 let, ve stejné výši jako minulé období.

4.1.2. Tiskový stroj dle IFRS

Dle IFRS je tiskový stroj zařazen do aktiv ve standardu IAS 16. Vstupní, resp. pořizovací cenou je hodnota 420 000 Kč. Dle tohoto standardu je zapotřebí aktivum rozdělit na jednotlivé komponenty, tzn. na motor s pásem a ostatní části, které budou samostatně odpisovány. ÚJ se rozhodla v obou případech využít lineárního odpisování dle doby životnosti dle vztahu (3.1).

Roční odpis motoru s pásem se dle vzorce vypočte jako podíl PC ceny 250 000 Kč a 4 let. Roční odpis ostatních částí se vypočte jako podíl PC ceny 170 000 Kč a 10 let. Roční odpisy v jednotlivých letech jsou znázorněny v tabulce 4.2.

$$\text{Výpočet ročního odpisu motoru s pásem} = \frac{250\,000}{4} = 62\,500 \text{ Kč}$$

$$\text{Výpočet ročního odpisu ostatních částí} = \frac{170\,000}{10} = 17\,000 \text{ Kč}$$

Tab. 4.2 Komponentní odpisování částí tiskového stroje

Rok	Odpis motoru s pásem	ZC motoru s pásem	Odpis ostatních částí stroje	ZC ostatních částí stroje
2017	62 500,-	187 500,-	17 000,-	153 000,-
2018	62 500,-	125 000,-	17 000,-	136 000,-
2019	62 500,-	62 500,-	17 000,-	119 000,-
2020	62 500,-	0	17 000,-	102 000,-
2021	62 500,-	187 500,-	17 000,-	85 000,-
2022	62 500,-	125 000,-	17 000,-	68 000,-
...
2026	62 500,-	125 000,-	17 000,-	0
Celkem	-	-	170 000,-	-

Zdroj: vlastní zpracování

V 5. roce je provedena generální oprava v hodnotě 300 000 Kč. Motor s pásem bude vyměněn a ÚJ jej opět začne odpisovat lineárně dle doby životnosti. Výdaje na opravu budou časově rozlišeny (odepsány) do doby následující opravy, tj. do čtyř let. ÚJ postupně záúčtuje každý rok hodnotu 75 000 Kč do nákladů, než bude celá hodnota opravy v nákladech.

4.2. Horizontální šicí linka Stitch-master 90-2 MJ

Dne 17.1.2017 společnost zakoupila horizontální šicí linku Stitch-master 90-2 MJ, která slouží pro tvorbu šitých vazeb u knih, bloků, sešitů apod. a dále umožňuje vazbu pomocí oček sloužících k zavěšení. Dle přijaté faktury č. 24/01/2017 byla pořizovací cena stroje 520 000 Kč bez DPH. Vedlejší náklady dle přijatých faktur spojené s dopravou šicí linky byly v hodnotě 9 850 Kč a náklady na montáž činily 3 400 Kč. Společnost se rozhodla využít služby dodavatele a proškolit své zaměstnance na novém stroji a za tuto službu zaplatila 16 000 Kč.

4.2.1. Šicí linka dle ČÚL

Dle ČÚL šicí linka splňuje požadavky pro zařazení do skupiny DHM hmotné movité věci a jejich soubory. ÚJ bude účtovat o faktuře za pořízení linky a o vedlejších nákladech na dopravu a montáž stroje na účet 042, který slouží pro kumulaci položek pořizovací ceny. ČÚL neumožňuje do pořizovací ceny zahrnout náklady na školení zaměstnanců na novém stroji, proto je tento náklad záúčtován na účet 518. Zařazení majetku do užívání bude provedeno dne 19.1.2017. S vyřazením linky zatím ÚJ neplánuje. Účtování účetních případů je uvedeno v tabulce 4.3.

Tab. 4.3 Účtování pořízení šicí linky dle ČÚL

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
17.1.2017	FAP č. 24/01/2017 za nákup šicí linky a) nákupní cena šicí linky b) DPH 21 % c) cena celkem	520 000,- 109 200,- 629 200,-	042 343 -	321 321 -
18.1.2017	FAP č. 25/01/2017 za dopravu šicí linky a) hodnota dopravy b) DPH 21 %	9 850,- 2 069,-	042 343	321 321
18.1.2017	FAP č. 26/01/2017 za montáž šicí linky a) hodnota montáže b) DPH 21 %	3 400,- 714,-	042 343	321 321
18.1.2017	VPD – v hotovosti zapláceno za školení zaměstnanců a) hodnota školení b) DPH 21 %	16 000,- 3 360,-	518 343	211 211
19.1.2017	VÚD – zařazení linky do užívání	533 250,-	022	042
30.1.2017	VBÚ – úhrada faktury č. 24/01/2017	629 200,-	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost stanovila dle své interní směrnice a odpisového plánu, že šicí linku bude odpisovat účetně lineárně, přičemž doba použitelnosti linky je 6 let, tj. 72 měsíců. Výpočet odpisů bude probíhat na základě vzorce (2.2) a odpisy v jednotlivých letech jsou znázorněny v tabulce 4.4. V důsledku zaokrouhlování výpočtu odpisů na celé koruny nahoru je v posledním roce odepsána jen zůstatková cena roku předchozího. ÚJ bude účtovat odpisy prostřednictvím nákladového účtu 551 a příslušného účtu opravek, tj. účtu 082.

$$\text{Výpočet měsíčního odpisu} = \frac{533\,250}{72} = 7\,406,25 \text{ Kč}$$

Tab. 4.4 Účetní odpisy šicí linky dle ČÚL

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2017	$7\,406,25 \times 11$	81 469,-	81 469,-	451 781,-
2018	$7\,406,25 \times 12$	88 875,-	170 344,-	362 906,-
2019	$7\,406,25 \times 12$	88 875,-	259 219,-	274 031,-
2020	$7\,406,25 \times 12$	88 875,-	348 094,-	185 156,-
2021	$7\,406,25 \times 12$	88 875,-	436 969,-	96 251,-
2022	$7\,406,25 \times 12$	88 875,-	525 844,-	7 406,-
2023	-	7 406,-	533 250,-	0
Celkem	-	533 250,-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Dle Přílohy č. 1 k ZDP je šicí stroj zařazen do odpisové skupiny 2 na základě přiřazení kódu CZ-CPA 28.99.1 – Stroje a přístroje na tisk, brožování a vázání knih (položka 2-59). ÚJ se rozhodla linku odpisovat lineárním způsobem a dle § 31 odst. 4 ZDP uplatní v prvním roce odpisování zvýšený odpis o 10 % vstupní ceny majetku. Výpočet odpisů bude probíhat na základě vzorce (2.3), kde dle § 321 odst. 1 písm. d) ZDP roční odpisovou sazbou v prvním roce odpisování bude koeficient 21 a v dalších letech odpisování 19,75. Vstupní cenou je hodnota 533 250 Kč. V důsledku zaokrouhlování odpisů na celé koruny nahoru je v posledním roce odepsána zůstatková cena roku předchozího. Výpočet odpisů v jednotlivých letech je znázorněn v tabulce 4.5.

Tab. 4.5 Zrychlené daňové odpisy šicí linky

Rok	Výpočet odpisu	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2017	$\frac{533\,250}{100} \times 21$	111 983,-	111 983,-	421 267,-
2018	$\frac{533\,250}{100} \times 19,75$	105 317,-	217 300,-	315 950,-
2019	$\frac{533\,250}{100} \times 19,75$	105 317,-	322 617,-	210 633,-
2020	$\frac{533\,250}{100} \times 19,75$	105 317,-	427 934,-	105 316,-
2021	-	105 316,-	533 250,-	0
Celkem	-	533 250,-	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2. Šicí linka dle IFRS

Dle IFRS šicí linka splňuje podmínky pro zařazení do standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, jelikož se jedná o hmotné aktivum, které je drženo z důvodu používání ve výrobě, je spolehlivě ocenitelné na základě přijatých faktur a ÚJ přinese ekonomický užitek. Do pořizovací ceny linky bude zahrnuta nákupní cena 520 000 Kč, vedlejší náklady na dopravu 9 850 Kč a náklady na montáž linky v hodnotě 3 400 Kč. Náklady na školení zaměstnanců nelze dle IAS 16 do pořizovací ceny zahrnout. Celková cena pořízení je 533 250 Kč.

Pro zachování věrného a poctivého zobrazení účetních informací se ÚJ rozhodla šicí linku odpisovat lineárně, jelikož je linka využívána každou směnu. Počet let životnosti linky je odhadnut na 6 let a zbytková hodnota při prodeji tohoto aktiva na konci jeho životnosti je odhadnuta na 89 000 Kč. Výpočet odpisů v jednotlivých letech bude probíhat na základě vzorce (3.1) a to následovně:

$$\text{Výpočet ročního odpisu} = \frac{533\,250 - 89\,000}{6} = 74\,041,67 \doteq 74\,042 \text{ Kč}$$

Pro srovnání jsou v tabulce 4.6 uvedeny i zrychlené odpisy vypočtené dle metody SYD (Sum of Year's Digits), kde pevnou odpisovou základnou je hodnota 444 250 Kč, tj. pořizovací cena snížená o zbytkovou hodnotu. Pevná základna se poté vynásobí proměnlivým procentem vypočteným dle vzorce (3.3), kde za „n“ se dosadila doba použitelnosti 6 let a za „i“ se postupně dosadí i-tý rok odpisování.

$$\text{Výpočet proměnlivého procenta} = \frac{6 + 1 - i}{\frac{6 \times (6 + 1)}{2}}$$

V důsledku zaokrouhlování odpisů na celé koruny nahoru by u lineárních odpisů skutečná zbytková hodnota byla 88 998 Kč a u zrychlených odpisů 88 997 Kč.

Tab. 4.6 Lineární a zrychlené odpisy šicí linky

Rok	Lineární odpisy (v Kč)			Zrychlené odpisy (v Kč)		
	Odpis	Oprávky	ZC	Odpis	Oprávky	ZC
2017	74 042	74 042	459 208	126 929	126 929	406 321
2018	74 042	148 084	385 166	105 774	232 703	300 547
2019	74 042	222 126	311 124	84 620	317 323	215 927
2020	74 042	296 168	237 082	63 465	380 788	152 462
2021	74 042	370 210	163 040	42 310	423 098	110 151
2022	74 042	444 252	88 998	21 155	444 253	88 997
Celkem	444 252	-	-	444 253	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

4.3. Bytová jednotka

Dne 1.3.2018 se společnost rozhodla investovat peníze do nemovitosti a přes realitní kancelář zakoupila v Ostravě bytovou jednotku 2+1 v bytovém domě za účelem ji pronajímat občanům. Kupní cena bytu na základě faktury č. 0536/2018 byla 1 280 000 Kč. Společnost uhradila dále provizi realitní kanceláři v hodnotě 20 000 Kč a 4% daň z nabytí nemovité věci ze sjednané kupní ceny v hodnotě 51 200 Kč. Byt byl před koupí zrekonstruován bývalým majitelem a plně zařízen. Od 1.5.2018 má společnost zajištěného nájemce bytu, se kterým na základě smlouvy dohodla výši měsíčního nájemného včetně energií atp. v hodnotě 11 000 Kč. Doba použitelnosti bytu je stanovena na 30 let s nulovou zbytkovou hodnotou.

4.3.1. Bytová jednotka dle ČÚL

Dle ČÚL byt splňuje požadavky pro zařazení do skupiny DHM stavby. Daň z nabytí nemovité věci si ÚJ nedala ve svém účetnictví do daňových výdajů, resp. nákladů, protože ji zahrnula do pořizovací ceny majetku, ze které se bude později odpisovat a tím se bude hodnota přenášet do nákladů. Poplatek realitní kanceláři ÚJ také zahrnula do pořizovací ceny, protože se jedná o vedlejší náklad na koupi majetku, který souvisí se zajištěním a udržením příjmů společnosti. Vstupní cenou pro zařazení majetku do užívání a pro odpisování je hodnota 1 351 200 Kč. Odpisovat začne ÚJ majetek od dubna 2019.

ÚJ si odpisovým plánem stanovila, že bude byt odpisovat účetně rovnoměrně, dle doby použitelnosti, kterou převzala ze ZDP, 30 let. Výpočet měsíčního odpisu je proveden na základě vzorce (2.2), kde počet měsíců bude 360 a výsledek je zaokrouhlen na celé koruny nahoru. Roční odpis je vypočten jako měsíční odpis vynásobený počtem měsíců využívání v daném roce. V posledním roce bude odepsáno jen 11 022 Kč v důsledku zaokrouhlování.

$$\text{Výpočet měsíčního odpisu} = \frac{1\,351\,200}{360} = 3\,753,333 \doteq 3\,754 \text{ Kč}$$

Dle Přílohy č. 1 k ZDP je byt zařazen do odpisové skupiny 5 na základě přiřazení kódu CZ-CC – Jednotky, pokud nejsou uvedeny v jiné položce této přílohy (položka 5-39). ÚJ se rozhodla byt odpisovat lineárně na základě vzorce (2.3), kde roční sazba v prvním roce je 1,4 a v dalších letech 3,4. V posledním roce bude odepsáno jen 45 935 Kč v důsledku zaokrouhlování. V tabulce 4.7 jsou účetní a daňové odpisy vypočteny za jednotlivé roky odpisování.

Tab. 4.7 Účetní a daňové odpisy bytové jednotky

Rok	Účetní odpisy (v Kč)			Rok	Daňové odpisy (v Kč)		
	Odpis	Oprávký	ZC		Odpis	Oprávký	ZC
2018	33 786	33 786	1 317 414	2018	18 917	18 917	1 332 283
2019	45 048	78 834	1 272 366	2019	45 941	64 858	1 286 342
2020	45 048	123 882	1 227 318	2020	45 941	110 799	1 240 401
...
2048	11 022	1 351 200	0	2047	45 935	1 351 200	0
Celkem	1 351 200	-	-	Celkem	1 351 200	-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky účetních odpisů lze zjistit aktuální zůstatkovou cenu v daném roce pro pozdější porovnání. V tabulce 4.8 je znázorněno účtování pořízení bytové jednotky a účetních odpisů v několika následujících letech.

Tab. 4.8 Účtování pořízení, nájemného a odpisů bytové jednotky dle ČÚL

Datum	Text účetního případu	Kč	MD	D
1.3.2018	FAP č. 0536/2018 za nákup bytové jednotky, cena bez DPH 21 %	1 280 000,- 268 800,-	042 343	321 321
1.3.2018	VBÚ – úhrada poplatku realitní kanceláři	20 000,-	042	221
5.3.2018	VBÚ – úhrada daně z nabytí nemovité věci	51 200,-	042	221
6.3.2018	ID – zařazení bytové jednotky do užívání	1 351 200,-	021	042
31.5.2018	VBÚ – úhrada nájemného za květen	11 000,-	221	648
31.12.2018	ID – odpis bytové jednotky za rok 2018	33 786,-	551	081
Účtování odpisů v následujících letech				
31.12.2019	ID – odpis bytové jednotky za rok 2019	45 048,-	551	081
31.12.2020	ID – odpis bytové jednotky za rok 2020	45 048,-	551	081

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2. Bytová jednotka dle IFRS

Dle IFRS je byt zařazen do skupiny aktiv dle standardu IAS 40 z důvodu držby za účelem získání nájmu. Ocenění majetku při pořízení je provedeno na základě zjištění pořizovací ceny, která se skládá z kupní ceny, provize realitní kanceláři i daně z nabytí nemovité věci. Cena bytu, ve které byl majetek zařazen do užívání, je ve výsledku 1 351 200 Kč.

ÚJ se rozhodla majetek odpisovat zrychleně (metodou SYD) dle vztahu (3.3) kde se za „n“ dosadí doba použitelnosti 30 let, a za „i“ se postupně dosadí i-tý rok odpisování. Roční odpis se poté vypočte jako rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty vynásobený proměnlivým procentem daného roku. Odpis v prvním roce užívání je po zaokrouhlení na celé koruny nahoru 87 175 Kč. O tuto hodnotu se na konci roku 2018 sníží účetní hodnota aktiva a zvýší se hodnota nákladů.

$$\text{Výpočet proměnlivého procenta} = \frac{30 + 1 - i}{\frac{30 \times (30 + 1)}{2}}$$

Od začátku roku 2019 se ÚJ rozhodla přecenit skupinu aktiv zahrnutých ve standardu IAS 40 na reálnou hodnotu a z tohoto důvodu ukončila odpisování majetku. V roce 2018 byla reálná hodnota bytu ve výši její PC, v roce 2019 v hodnotě 1 200 000 Kč a v roce 2020 v hodnotě 1 450 000 Kč. Dle IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby ÚJ na konci roku 2019 přeúčtovala hodnotu odpisu z prvního roku z účtu opravek na účet nerozděleného

zisku. Na konci tohoto roku dále ÚJ zaúčtuje snížení hodnoty bytu o 151 200 Kč souvztažně se zachycením této hodnoty do nákladů jako ztrátu ze změny reálné hodnoty. Na konci roku 2020 opět došlo ke změně reálné hodnoty bytu. Nyní ÚJ zaúčtuje zvýšení hodnoty bytu o 250 000 Kč souvztažně se zachycením této hodnoty do výnosů jako zisk ze změny reálné hodnoty.

4.4. Komparace ČÚL a IFRS

V této podkapitole jsou shrnuty závěry vycházející z praktických příkladů vybrané obchodní společnosti Omega, s.r.o. a jejího DHM a je zde provedena komparace.

ČÚL využívá zpravidla klasické odpisování DHM a rezervu na opravu majetku a oproti tomu IFRS využívá komponentní odpisování a náklady na generální opravy. Rozhodne-li se ÚJ využít komponentního odpisování, může si na účet odpisů alokovat vyšší hodnotu nákladů, resp. účetních odpisů. Dle metodiky ČÚL je majetek v roce generální opravy podhodnocen, jelikož jeho sledovanou hodnotou je jen účetní, resp. zůstatková cena (217 000 Kč). Při využití metodiky IFRS je v roce opravy účetní hodnotou majetku součet ZC motoru s pásem a ostatních částí (272 500 Kč) a navíc je zde i hodnota opravy po prvním snížení (225 000 Kč).

Z hlediska klasického pořízení majetku koupí nevznikly žádné rozdíly, ovšem pokud by ÚJ využila k financování koupě šicí linky úvěr, mohla by využít dle standardu IAS 23 možnosti aktivovat úroky z úvěru do PC majetku. Úroky se začínají aktivovat od momentu, kdy ÚJ začne vynakládat pořizovací náklady na aktivum, do momentu, kdy je aktivum připraveno k zamýšlenému používání (např. okamžik dokončení výstavby). Standard upravuje i situaci, kdy dojde k přerušení výstavby/pořizování aktiva. Z pohledu ČÚL by ÚJ také mohla úroky z úvěru aktivovat do PC majetku. V tomto případě se aktivují úroky zaplacené v průběhu pořizování majetku a po zařazení majetku do užívání se již úroky neaktivují.

Mezinárodní standardy neuvádějí přesný postup pro ÚJ při výběru způsobu odpisování a nemají jako v ČÚL odpisové skupiny a sazby dle ZDP.

ČÚL neumožňuje v účetnictví využívat reálnou hodnotu pro ocenění DHM. To znamená, že účetní hodnota majetku v daném roce je dána zůstatkovou cenou majetku, která se postupně snižuje, nedojde-li např. k technickému zhodnocení. Naproti tomu IFRS v některých standardech upřednostňuje využití reálné hodnoty, protože zachycuje aktuální stav na trhu s daným majetkem a na základě tohoto stavu se snižuje, nebo zvyšuje.

V tabulce 4.9 je shrnuto několik významných rozdílů mezi úpravou dle české legislativy a IFRS.

Tab. 4.9 Shrnutí významných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

	ČÚL	IFRS
Legislativa (forma úpravy)	Zákony, vyhlášky a standardy které musejí být dodržovány.	Standardy tvořené spolu se širokou veřejností.
Reálná hodnota (fair value)	ČÚL používá reálnou hodnotu, ovšem neuvádí její přesnou definici a přesně nespecifikuje pravidla pro zjištění reálné hodnoty.	Standard IFRS 13 přesně stanovuje závaznou hierarchii postupů, které ÚJ musí dodržet při zjišťování reálné hodnoty.
	ČÚL neumožňuje používat reálnou hodnotu pro DHM.	Využívá se ve standardech o DHM (IAS 16, IAS 40, IFRS 5).
Snížení hodnoty	Přechodné snížení – oprávky. Trvalé snížení – opravné položky.	Standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.
Dlouhodobá aktiva držená k prodeji	Neodlišuje tyto aktiva od ostatního DHM (jsou tedy např. klasicky dále odpisována).	Majetek je odlišen ve standardu IFRS 5.
Určení hranice pro vykázání majetku jako DHM	Převzala od IFRS strategii neexistence peněžní hranice.	Neexistuje peněžní hranice pro zařazení majetku do skupiny DHM.
Úrokové náklady	ÚJ si vybere, zda náklady zahrne do pořizovací ceny nebo je ponechá jako náklady daného období.	Úroky se aktivují do pořizovací ceny (IAS 23).
Náhradní díly	Vždy se účtují jako zásoba v oběžném majetku a neodpisují se.	Tzv. významné náhradní díly se účtují dle IAS 16 a odpisují se.
Komponentní odpisování	Umožňuje využití.	Požaduje využití komponentního odpisování pro významné položky.
Rezervy na opravy DHM	Umožňuje vytvoření rezervy.	Nepovoleno z důvodu využití komponentního odpisování.
Generální prohlídky	Neupravuje tento pojem. Využívá rezervy na opravy DHM.	Vzniklé náklady jsou dle IAS 16 aktivovány samostatně od daného aktiva a také odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly.
Oprava chyb v důsledku nesprávného účtování	Zaúčtováno na účet „jiný výsledek hospodaření“.	Dle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby se chyby promítnou na účtu „nerozdělený zisk“.
Výčet položek pořizovací ceny	Málo detailní.	Detailní výčet dle IAS 16.

Zdroj: vlastní zpracování

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo provést komparaci dlouhodobého hmotného majetku dle české účetní legislativy a dle mezinárodního výkaznictví IFRS. Cíl byl naplněn jednotlivými kapitolami práce.

Z práce vyplývá, že problematika odpisování je v naší ČÚL lépe podchycena. Dle této legislativy mají ÚJ jasné daný postup, jak zacházet s různými druhy majetku viz. ZDP. Poté je na ÚJ, jestli bude podobnou strategii aplikovat i pro odpisy účetní z hlediska daňové uznatelnosti, nebo bude muset pro dodržení poctivého zobrazení vytvořit jiný odpisový plán. Mezinárodní standardy popisují také několik druhů odpisování DHM, ovšem nic dalšího závazně neurčují. Důležité zde je, aby ÚJ dodržela věrný a poctivý obraz společnosti.

Dalším významným rozdílem je samotné zařazení majetku do skupiny DHM. ČÚL má z účetního hlediska volnost pro stanovení limitu pro zařazení majetku do této skupiny. Tuto hodnotu musí závazně určit a uvést ve své interní směrnici o dlouhodobém majetku. Z daňového hlediska udává ZDP hodnotu vstupní ceny 40 000 Kč, kterou musí majetek minimálně mít, pro zařazení do skupiny hmotného majetku. IFRS v Koncepčním rámci ani v jednotlivých standardech neuvádí žádnou limitní hodnotu, kterou musí majetek mít pro zařazení do skupiny aktiv určitého standardu.

Rozdílů mezi těmito účetními úpravami je několik. Ovšem v minulosti uskutečněné změny a stále probíhající úprava ČÚL ukazuje, že je zapotřebí, aby se české ÚJ postupně seznamovaly s mezinárodními standardy IFRS. Důležité je to zejména z důvodu, aby byly ÚJ připraveny na implementaci dalších nových postupů a nových řešení různých otázek dle těchto standardů. Chystané změny v české účetní i daňové legislativě by měly být v platnosti během několika let.

Společnost Omega s.r.o. se chystá v rámci vylepšení pozice na trhu a zahraničnímu obchodu přejít na účetnictví vedené dle IFRS. Tato práce může být použita pro pomoc společnosti při překlapaní z vedení účetnictví dle české legislativy k IFRS, jelikož upravuje DHM, jež je v dané společnosti zastoupen ve velkém množství. Významnou pomocí zde může být tabulka č. 3.2 uvádějící aktuální definice prvků ÚZ a tabulka 4.9 shrnující nejvýznamnější rozdíly mezi ČÚL a IFRS.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

JÍLEK Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. 200 s. ISBN 978-80-247-2774-5.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 513 s. ISBN 978-80-7552-518-5.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.

MACKENZIE, Bruce. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 2014. 1055 s. ISBN 978-1-118-73409-4.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2015. 329 s. ISBN 978-80-86716-99-2.

Články v časopisech

ČÍŽEK, Ladislav. Nový koncepční rámec IFRS. *Účetnictví*. 2018, č. 10, s. 24. ISSN 0139-5661.

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS – nově přijatý Koncepční rámec pro finanční výkaznictví. *Účetnictví v praxi*. 2018, č. 9, s. 21. ISSN 1211-7307.

Elektronické dokumenty

DELOITTE. *Standards*. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/international>.

Právní předpisy

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. In: *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů*.

Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 2002, částka 174. Dostupná také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1992, částka 117. Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1991, částka 107. Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 1992, částka 119. Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>.

Seznam zkratek

ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	Český účetní standard
D	strana Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DHNM	dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
HMV	hmotné movité věci
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ID	interní doklad
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
KČ	Koruna česká
KR	Koncepční rámec
MD	strana Má Dáti
PC	pořizovací cena
PPD	příjmový pokladní doklad
SIC	Standard Interpretations Committee
TZ	technické zhodnocení
US GAAP	USA General Accepted Accounting Principles
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní období
ÚZ	účetní závěrka
VBÚ	výpis z běžného účtu
VC	vstupní cena
VK	vlastní kapitál
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚÚ	výpis z úvěrového účtu

VZZ	výkaz zisku a ztrát
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, který byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2019

Škodová

.....
Zdeňka Škodová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzorový účtový rozvrh pro rok 2019

Příloha č. 2 – Roční odpisové sazby pro hmotný majetek při rovnoměrném a zrychleném odpisování

Příloha č. 3 – Seznam standardů IAS/IFRS